CARLOS MARCELO GOUVEIA

Federalismo, Crise Fiscal dos Estados e o ICMS em Evolução.

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2020

CARLOS MARCELO GOUVEIA

Federalismo, Crise Fiscal dos Estados e o ICMS em Evolução.

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo-SP
2020

Nome: GOUVEIA, Carlos Marcelo

Título: Federalismo, Crise Fiscal dos Estados e o ICMS em Evolução.

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em ___/___/___

Banca Examinadora

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

Instituição: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Diversas são as pessoas que, direta ou indiretamente, auxiliaram o meu projeto de doutorado e, portanto, merecem ser lembradas. A natureza humana e as falhas que lhe são inerentes podem ocasionar a ausência de alguns registros, sendo certo, contudo, que essa ausência será apenas momentânea, pois todos estão devidamente guardados em minhas mais carinhosas lembranças.

Devo destacar toda a minha família, que lidou com a ausência no período de estudo e sofreu com a expectativa de sucesso. Minha amada esposa, TATIANE, certamente foi a mais afetada, devendo, por essa razão, receber os primeiros agradecimentos. Minhas filhas, ISABELLA e MELISSA, vivenciando a fase de descobertas, sem qualquer noção do que significa o meu projeto, a cada sorriso, são o motivo de sempre me fazer ir além. Meus pais, NELSON e IVONE, por todo o apoio dado para a minha formação, são os responsáveis por fixar os alicerces que viabilizaram esse projeto acadêmico.

Ao Professor ESTEVÃO HORVATH, responsável por abrir as portas da academia, sempre disposto a colaborar e conduzir, desde o seu início, o meu projeto, agradeço a confiança. Suas incontáveis virtudes tornaram a nossa relação fácil, fluída, fraterna, sendo fundamentais nessa etapa.

Meus agradecimentos a todos os Professores do Departamento de Direito Financeiro e Tributário, em especial ao Professor JOSÉ MAURÍCIO CONTI que, ao lado do Professor ESTEVÃO HORVATH, revelaram a importância do estudo do Direito Financeiro.

Por fim, mas obviamente não menos importante, registro os agradecimentos a CARLOS ANTUNES, DIEGO BOMFIM e VALÉRIA ZOTELLI, pela forma séria, profunda e ética com que lidam com o Direito, verdadeiros exemplos a serem seguidos, e aos meus colegas do doutorado e do Mesquita Neto Advogados, por todo o apoio para seguir o meu projeto.

No Brasil, República e Federação são os princípios que dominam. Sem entender federação, não dá para entender uma porção de problemas de ICM.

Geraldo Ataliba

A situação dos Estados em matéria de arrecadação será bem melhor do que a que é hoje [1988]. E se computarmos não só a arrecadação própria, como o que os Estados vão receber dessas participações, já deduzido o que devem entregar aos Municípios, chegamos à conclusão de que os Estados vão ficar realmente numa situação muito melhor e vão ter do bolo tributário total da Nação uma participação maior do que a da União, segundo as projeções feitas. Isso significa, politicamente, duas coisas. Primeiro, na minha opinião, vai haver um certo deslocamento do eixo do poder do Presidente da República para os Governadores dos Estados. (...)

Alcides Jorge Costa

RESUMO

GOUVEIA, Carlos Marcelo. **Federalismo, Crise Fiscal dos Estados e o ICMS em Evolução.** 206 f. Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O federalismo no Brasil, adotado com fulcro na experiência norte-americana, apresenta como peculiaridade o fato de que a descentralização do poder foi implementada do centro para os entes periféricos. Essa característica do federalismo brasileiro criou um pêndulo federativo, com a União, de tempos em tempos, buscando retomar o poder. A Constituição Federal de 1988, foi editada após longo período de concentração do poder na União, em detrimento da descentralização do poder e do próprio federalismo. De modo a evitar novo movimento do ente central nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 foi editada com o forte viés descentralizador, sobretudo a partir do fortalecimento dos Estados. Como forma de concretizar esse objetivo a Constituição Federal de 1988 prestigiou o federalismo fiscal, outorgando à competência tributária dos Estados diversas fontes de arrecadação, sendo a principal delas o ICMS. A ideia era assegurar a autonomia financeira, necessária para que os Estados pudessem exercitar as autonomias política e administrativa. Contudo, o passar dos anos revelou que os Estados não conseguem equalizar suas receitas com suas despesas, apresentando situação de desequilíbrio orçamentário, com efetivos negativos à arquitetura federativa. Existem diversas razões passíveis de serem invocadas para justificar essa situação. O presente trabalho analisa o tema pela evolução do ICMS, notadamente por força das alterações legislativas e normativas, além de conflitos inerentes à sua aplicação concreta pelos entes federados, que impuseram limites ao seu potencial de arrecadação. São examinadas, portanto, as consequências financeiras decorrentes da "guerra fiscal" e do seu corolário, a "guerra dos portos", das ampliações ao conceito de insumos na não-cumulatividade e à isenção às operações de exportações veiculadas pela Lei Complementar n.º 87/96, da opção pelo princípio misto de destino e origem na cobrança do gravame, da utilização em demasia da sistemática da substituição tributária, da essencialidade como vetor de adequação das alíquotas e, por fim, da evolução do conceito de mercadorias no ambiente de inovações tecnológicas. Ao final será possível identificar que o potencial de arrecadação do ICMS, na forma idealizada pela Constituição Federal de 1988, não se concretizou, propagando efeitos negativos na autonomia financeira dos Estados, com reflexos nas autonomias política e administrativa e, consequentemente, no ideal federativo.

Palavras-chave: Federalismo, Descentralização, Autonomia Financeira, Federalismo Fiscal, Crise Fiscal dos Estados, Equilíbrio Financeiro, ICMS, Evolução.

ABSTRACT

GOUVEIA, Carlos Marcelo. **Federalism, State Fiscal Crisis and the ICMS in Evolution.** 206 pages. Doctorate degree. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

Federalism in Brazil, adopted with fulcrum in the North American experience, presents as a peculiarity the fact that the decentralization of power was implemented from the Union to the States. This characteristic of Brazilian federalism created a federative pendulum, with the Union, from time to time seeking to retake the power. The 1988 Federal Constitution was issued after a long period of concentration of power in the Union, period of time that the federalism was discredited. In order to avoid a new movement by the central entity in this sense, the Federal Constitution of 1988 was edited with a strong decentralization sense, strengthening the States. As a way of accomplishing this objective, the Federal Constitution of 1988 enhanced the prestige to fiscal federalism, granting the tax jurisdiction of States several sources of collection, the main one being the ICMS. The purpose was to ensure financial autonomy, necessary for States to exercise political and administrative autonomy. However, over the years, it is possible to identify that States are unable to balance their revenues with their expenses, presenting a situation of budgetary imbalance, with negative effects on the federative architecture. There are several reasons that can be invoked to justify this situation. A current study analyzes it troughout the evolution of the ICMS, notably due to legislative and normative changes, in addition to conflicts inherent to its concrete application by the federated entities. All of these situations reduce the ICMS collecting effect. Therefore, the financial consequences resulting from the “fiscal war” and its corollary, the “war of the ports”, from the extensions to the concept of inputs in non-cumulativity and from the exemption to export operations conveyed by Complementary Law no. 87/96, the option for the mixed principle of destination and origin in the collection of the ICMS, the overuse of the system of tax substitution, the essentiality as a vector of adequacy of the rates and, finally, the evolution of the concept of goods in the environment of technological innovations. In the end, it will be possible to identify that the potential for collecting ICMS, in the form idealized by the Federal Constitution of 1988, it was not realized , propagating negative effects on the financial autonomy of the States, reflecting on the political and administrative autonomies and consequently, on the federative ideal.

Keywords: Federalism, Decentralization, Financial Autonomy, Fiscal Federalism, State Fiscal Crisis, Financial Balance, ICMS, Evolution.

GOUVEIA, Carlos Marcelo. **Federalismo, crisi fiscale dello degli Statio e evoluzione dell'ICMS.** 206 pagine. Dottorato. Università di São Paulo, São Paulo, 2020.

RIASSUNTO

Il federalismo in Brasile, adottato con fulcro nell'esperienza nordamericana, presenta come una peculiarità il fatto che il decentramento del potere è stato attuato dal centro verso le entità periferiche. Questa caratteristica del federalismo brasiliano ha creato un pendolo federativo in cui , con l'Unione, di volta in volta, che cerca di riprendere il potere di spesso. La Costituzione Federale del 1988 è stata emanata dopo un lungo periodo di concentrazione del potere nell'Unione, a scapito del decentramento del potere e del federalismo stesso. Al fine di evitare un nuovo movimento da parte dell'ente centrale in questo senso, la Costituzione Federale del 1988 è stata modificata con una forte tendenza al decentramento, principalmente dal rafforzamento degli Stati. Per raggiungere questo obiettivo, la Costituzione Federale del 1988 ha dato prestigio al federalismo fiscale, concedendo alla giurisdizione fiscale degli Stati diverse fonti di raccolta -, la principale delle quali è l'ICMS. L'idea era quella di garantire l'autonomia finanziaria, necessaria agli Stati per esercitare l'autonomia politica e amministrativa. Tuttavia, negli annidopo alcuni anni è emerso che gli Stati non hanno riuscito escono a bilanciare le proprie entrate con le proprie spese di modo a, presentando presentare una situazione di squilibrio di bilancio, con effetti negativi sull'architettura federativa. Ci sono diverse ragioni che possono essere invocate per giustificare questa situazione, e iIl presente lavoro la analizza questa tematica attraverso l´ottica dall'evoluzione dell'ICMS, in particolare a causa di modifiche legislative e normative. In, oltre, se analizza anche ai conflitti inerenti alla sua applicazione concreta del ICMS da parte degli enti federati, che ne hanno imposto dei limiti al suo utilizzo. potenziale di raccolta. Pertanto, le conseguenze finanziarie derivanti dalla "guerra fiscale" e dal suo corollario, la "guerra dei porti", dalle estensioni al concetto di input in non cumulatività e dall'esenzione alle operazioni di esportazione veicolate dalla Legge Complementare n. 87/96, l'opzione per il principio misto di destinazione e origine nella riscossione del privilegio, l'uso eccessivo del sistema di sostituzione fiscale, l'essenzialità come vettore di adeguatezza delle aliquote e, infine, l'evoluzione del concetto di merce nell'ambiente di innovazioni tecnologiche. Alla fine, sarà possibile individuare che le il potenzialità potenziale di raccolta dell'ICMS, nella forma idealizzata dalla Costituzione federale del 1988, non si sonoè stato concretizzatoe, propagando effetti negativi sull'autonomia finanziaria degli Stati, con riflessi sulle autonomie politiche ed amministrative e, di conseguenza, sull'ideale federativo.

Parole chiave: Federalismo, Decentramento, Autonomia finanziaria, Federalismo fiscale, Crisi fiscale dello degli Statio, Bilancio finanziario, ICMS, Evoluzione.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 14

CAPÍTULO 1 FEDERALISMO 18
1.1 Considerações Introdutórias 18
1.2 Origem do Federalismo.....19
1.3 Dificuldade na Definição de um Conceito Único de Federalismo 23
1.3.1 Diferenças Entre os Federalismos Existentes 24
1.3.2 Relação Existente entre Estados Unitários e Descentralizados 26
1.4 Federalismo: União de Entes Autônomos e Descentralização do Poder 28
1.4.1 Características não Conflitantes com a Definição de Federalismo a partir da União de Entes Autônomos, com Descentralização do Poder 31
1.4.2 Federalismo Fiscal 35
1.4.3 Importância do Federalismo 40
1.5 O Federalismo no Brasil 42
1.5.1 As Origens do Federalismo no Brasil.....43
1.5.1.1 A Constituição de 1891 46
1.5.1.2 As Constituições de 1934 e de 1937 50
1.5.1.3 A Constituição de 1946 51
1.5.1.4 A Constituição de 1967.....52
1.5.1.5 As Origens da Constituição de 1988.....53
1.5.2 A Constituição de 1988 56
1.5.2.1 O Federalismo Fiscal na Constituição de 1988 59
1.6 Conclusão Parcial 63

CAPÍTULO 2 CRISE FISCAL DOS ESTADOS.....64
2.1 Noções Introdutórias.....64
2.2 O Equilíbrio Orçamentário Como Valor do Direito Financeiro Atual.....65
2.2.1 O Equilíbrio Orçamentário sob a Óptica do Direito Intergeracional.....67
2.3 A Forma de Materialização do Equilíbrio Orçamentário.....69
2.4 O Equilíbrio Orçamentário no Direito Brasileiro.....71
2.4.1 Os Estados no Contexto do Equilíbrio Orçamentário.....72

2.4.1.1 Histórico Pré-Constituição de 1988 74
2.4.1.2 As Regras de Equilíbrio Orçamentário dos Estados 76
2.4.1.2.1 Controle do Gasto Público com Pessoal 77
2.4.1.2.2 Controle do Endividamento 79
2.4.1.2.2.1 A "Regra de Ouro" 80
2.4.1.2.2.2 Os Limites ao Endividamento.....82
2.5 A Situação de Crise Fiscal dos Estados 84
2.5.1 Os Sucessivos Planos de Reorganização das Finanças Estaduais 87
2.6 Conclusão Parcial 90

CAPÍTULO 3 ICMS.....92
3.1 Evolução Histórica do ICMS até o advento da Constituição Federal de 1988 92
3.2 O ICMS Criado na Constituição Federal de 1988.....95
3.2.1 O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias 98
3.2.2 O Imposto Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal 100
3.2.3 O Imposto Sobre Serviços de Comunicação.....101
3.2.4 O Imposto Sobre Energia Elétrica, Derivados do Petróleo, Combustíveis e Minerais.....102
3.3 O Ideal Federativo em torno do ICMS: Entre o Imaginado e o Materializado.....103
3.4 Conclusão Parcial.....105

CAPÍTULO 4 ICMS EM EVOLUÇÃO 107
4.1 A Competição em que Todos Perdem: "Guerra Fiscal" 107
4.1.1 Breve Histórico.....107
4.1.2 Sistemática de Aprovação dos Benefícios Fiscais 108
4.1.2.1 Benefícios Fiscais Abrangidos e Sanções.....109
4.1.3 Papel do Poder Judiciário.....110
4.1.4 Lei Complementar n.º 160/17.....113
4.1.5 Guerra Fiscal e seus Efeitos Financeiros.....114
4.2 A Batalha no Campo do ICMS na Importação 118
4.2.1 Autonomia Conceitual 118
4.2.2 O ICMS na Importação 118

4.2.3 A Competição pelos Desembaraços Aduaneiros 120
4.2.4 Ponto Final na “Guerra dos Portos” 124
4.2.5 A “Guerra dos Portos” e seus Efeitos Financeiros.....127
4.3 Cortesia com Chapéu Alheio: Lei Complementar n.º 87/96.....128
4.3.1 Contextualização Histórica.....128
4.3.2 ICMS sobre Exportações.....130
4.3.2.1 Regime Jurídico da Constituição Federal de 1988.....130
4.3.2.2 A Desoneração das Exportações pela Lei Complementar n.º 87/96 e a sua Constitucionalização pela Emenda n.º 42/2003.....132
4.3.3 Não Cumulatividade: Crédito Físico x Crédito Financeiro.....133
4.3.3.1 Evolução Normativa Até a Constituição Federal de 1988.....133
4.3.3.2 Convênio ICMS n.º 66/88 134
4.3.3.3 Ampliação e Restrição.....136
4.3.4 Aumento da Litigiosidade 138
4.3.5 As Compensações 141
4.3.6 A Lei Complementar n.º 87/96 e seus Efeitos Financeiros.....144
4.4 Destino e Origem 145
4.4.1 Princípio Misto 145
4.4.2 Emenda Constitucional n.º 87.....148
4.4.3 Súmula STJ 166.....151
4.4.4 A Tributação na Origem e Destino e seus Efeitos Financeiros 153
4.5 A Substituição Tributária como Fonte Irreal de Arrecadação.....154
4.5.1 Responsabilidade Tributária 154
4.5.2 Evolução da Substituição Tributária “Para Frente ou Regressiva” 155
4.5.3 A Utilização Excessiva pelos Estados.....159
4.5.4 A Reviravolta no Supremo.....160
4.5.5 Substituição Tributária e seus Efeitos Financeiros.....161
4.6 Essencialidade x Arrecadação.....162
4.6.1 Delimitação 162
4.6.2 A Majoração Excessiva do ICMS.....164
4.6.2.1 Aplicação Concreta da Seletividade no ICMS.....164
4.6.3 As *Blue Chips*.....166
4.6.4 Possibilidade de Controle Jurisdicional do Princípio da Seletividade 168

4.6.5 Essencialidade sobre Energia Elétrica e Serviços de Comunicação 169
4.6.6 Essencialidade do ICMS e seus Efeitos Financeiros 171
4.7 Evolução das Transações Econômicas.....171
4.7.1 Mercadorias Tangíveis.....171
4.7.2 Mercadorias Intangíveis (Bens Digitais) 172
4.7.3 Controvérsias Pertinentes à Tributação dos Bens Digitais.....173
4.7.3.1 Aprofundamento do Problema 175
4.7.4 Conflito de Competências.....177
4.7.5 Evolução Tecnológica e os Seus Efeitos Financeiros.....180
Conclusão Parcial 181

CONCLUSÃO 186

BIBLIOGRAFIA 193

INTRODUÇÃO

A tese que se apresenta para estudo encontra-se apoiada em três vertentes, consistentes no federalismo estruturado na Constituição de 1988, na insuficiência de recursos financeiros dos Estados (incluindo o Distrito Federal) e na evolução do ICMS, as quais se entrelaçam de forma a expor uma questão central, representada pela crise do ideal federativo encampado pela ordem constitucional vigente.

A primeira das vertentes cuida do Federalismo e parte da dificuldade na definição de um conceito geral e passível de ser aplicado indistintamente a qualquer Nação que adote essa forma de organização interna. Mesmo diante desse cenário, a partir do exame da sua evolução histórica e revisão da doutrina nacional e estrangeira, a tese propõe a adoção de uma ideia básica, consistente na união de entes autônomos, com a descentralização do poder.

Com fundamento nessa característica do Federalismo parte-se para examinar as origens, as características, o desenvolvimento e a fase atual no Brasil, de forma a evidenciar um fenômeno peculiar, consistente na concentração, de tempos em tempos, do poder na União. A Constituição Federal de 1988, prestigiando o Federalismo e, consequentemente, a descentralização do poder, atribuiu fundamental importância aos Estados. O ideal federativo encampado na atual ordem constitucional encontra fundamento na ideia de um federalismo fiscal que proporcione autonomia financeira aos Estados.

O segundo ponto abordado é representado pela análise da situação fiscal dos Estados, a fim de evoluir no próprio exame acerca da consistência do federalismo brasileiro. Esse exame é realizado com base no tema da sustentabilidade orçamentária, princípio moderno do Direito Financeiro, plenamente encampado pela Constituição Federal de 1988, com a fixação de diversos preceitos induzindo ao equilíbrio entre as receitas e os gastos dos entes públicos.

No caso, mesmo diante da autonomia financeira atribuída aos Estados pela Constituição Federal de 1988, é possível identificar que atualmente os entes subnacionais vivenciam situação de desequilíbrio nas contas públicas, com as entradas não sendo suficientes para custear os gastos. A grave situação fiscal que vivenciam os Estados é confirmada pelos indicadores econômicos levantados pela Secretaria do Tesouro Nacional, os quais demonstram o desatendimento de regras basilares de equilíbrio. Percebe-se que o limite de endividamento dos entes subnacionais e os gastos com pessoal são preocupantes.

A consequência é a necessidade de dependência financeira dos Estados a crédito concedido ou autorizado pelo ente central, em evidente desprestígio à autonomia dos entes subnacionais e, principalmente, ao pacto federativo.

A situação vivenciada pelos entes subnacionais em regra é analisada sob a perspectiva das despesas, no que se inserem a crescente demanda da população por direitos sociais, os custos com a folha de salários da máquina administrativa e a previdência dos servidores públicos. Outras questões relevantes também são invocadas, como por exemplo a má qualidade da gestão pública, no que se inclui a própria corrupção.

Contudo, a presente tese concentrará a análise sobre os efeitos decorrentes das modificações[1] implementadas ao longo dos anos na principal fonte de receitas dos Estados, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Chega-se, então, ao terceiro e derradeiro ponto, a análise da evolução do ICMS. Inicia-se expondo as suas bases históricas, desde a instituição com a roupagem de ICM, ocasião em que a sua incidência se limitava às operações de circulação de mercadorias, prosseguindo com o exame dos efeitos decorrentes do acréscimo, pelo texto constitucional vigente, de relevantes materialidades, suprimidas da competência tributária da União, como as operações com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes líquidos e gasosos, minerais, além dos serviços de transporte interestadual e de comunicação. Confirmando a pretensão de fortalecer o Federalismo utilizando como ferramenta a autonomia dos Estados, sobretudo no aspecto financeiro, a Constituição de 1988 criou, portanto, um Super Imposto sobre Circulação de Mercadorias, provendo-os de recursos suficientes a lhes outorgar a tão desejada autonomia financeira.

O cenário delineado pelo texto originário da Constituição Federal de 1988 em torno do ICMS sofreu, contudo, profundas modificações, o que acabou por atingir a expectativa de receita dos Estados. As alterações introduzidas no ICMS ao longo do tempo foram de diversas ordens. Sobressaem, nesse cenário, questões legislativas, jurisprudenciais e inerentes à própria dinâmica da arquitetura normativa do ICMS.

Veja-se, por exemplo, os efeitos decorrentes da Lei Complementar n.º 87/96, que impôs a ampliação do conceito de insumos na sistemática da não-cumulatividade do ICMS e a desoneração ampla das exportações, assim como a evolução das relações pautadas em

---

[1] Utiliza-se a expressão “modificações” com a ressalva de que nem todas as questões a serem abordadas podem ser qualificadas como alterações do ICMS, porquanto existirão hipóteses, especialmente advindas de decisões judiciais, nas quais haverá apenas a adequada interpretação de suas regras à luz da Constituição.

bens tangíveis para intangíveis, em cenário inerente à economia digital. Essas são apenas algumas das situações a serem contempladas na presente tese, as quais serão conjugadas com outras delicadas questões vivenciadas no contexto do ICMS, como "guerra fiscal", "guerra dos portos", incidência na origem ou no destino, substituição tributária em excesso e essencialidade na oneração, que fizeram com que os Estados perdessem arrecadação, a despeito da crescente demanda da população por serviços públicos.[2]

Diante desse cenário é que se propõe analisar a relação existente entre o federalismo, a crise fiscal dos Estados e o ICMS em evolução.

Por certo que os temas a serem abordados apresentam inúmeras controvérsias. Contudo, a presente tese estará restrita exatamente aos limites das questões afetas ao federalismo, à crise fiscal dos Estados e à mutação do ICMS, analisando a correlação existente entre elas. Dessa forma, não serão abordadas celeumas ainda que aproximadas, as quais também podem afetar o federalismo e a situação financeira dos entes subnacionais, mas que não decorram da perspectiva do ICMS, como, por exemplo, o impacto nas contas públicas dos Estados ocasionado pelas medidas adotadas pela União para aumentar a sua arrecadação, em detrimento dos demais entes federados.

Em relação ao ICMS a análise será feita unicamente a fim de apontar os efeitos financeiros decorrentes da sua evolução histórica, sem abordar as consequências em termos de incidência propriamente dita. Mesmo que a esse respeito sejam detalhadas as alterações impostas no âmbito de atuação do gravame estadual por força de alterações legislativas e jurisprudenciais, o exame crítico será em torno unicamente dos impactos na arrecadação dos Estados. Em outras palavras, a presente tese não tem a pretensão de expor uma solução ao problema da tributação da economia digital, tentando equacionar, por exemplo, a celeuma existente entre os campos de incidência do ICMS e do ISS, bem como se o ICMS deve ser cobrado em transferências interestaduais de mercadorias entre os mesmos contribuintes. A ideia é expor essas questões e extrair delas os efeitos em termos de arrecadação dos entes estaduais, sem, portanto, examiná-las no que diz respeito à relação obrigacional ou até mesmo competência tributária.

---

[2] Pela pertinência, vale invocar desde já recente estudo confeccionado pelos economistas JOSÉ ROBERTO R. AFONSO e KLEBER PACHECO DE CASTRO, com o auxílio da pesquisadora e professora de Direito Tributário MELINA ROCHA LUKIC, a partir de dados divulgados entre 1968 a 2017 por diversas fontes – CONFAZ, Secretaria do Tesouro Nacional, Receita Federal do Brasil e IBGE –, que assenta a conclusão de que o ICMS *"está ficando ultrapassado em termos de base de arrecadação, tendo em vista os avanços econômicos, sociais e, principalmente, tecnológicos, que ocorreram desde a sua criação".* AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo: set./dez. 2018. v. 14. n. 3.

Esse é o tema e suas limitações que se apresentam para estudo e desenvolvimento da tese, a qual se insere na linha de pesquisa Federalismo Fiscal e Dívida Pública: Responsabilidade Fiscal, Sustentabilidade e Desenvolvimento.

1. FEDERALISMO

1.1 Considerações Introdutórias

Como forma de adequadamente definir e estudar o conceito de federalismo faz-se necessário, inicialmente, distingui-lo das demais formas de organização política interna que dele mais se aproximam.

A esse respeito, cabe abordar a dicotomia existente entre o Estado unitário e o Estado composto. O primeiro é caracterizado pela ausência de divisão interna do poder. Sobre o tema, analisa ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI que se trata de estruturação estatal que não comporta divisões internas ou qualquer tipo de autonomia política aos seus territórios ou regiões (caso exista divisão interna nesse sentido). Todos os cidadãos, no Estado unitário, se submetem a um único governo e uma mesma lei.[3]

Nesse sentido anota REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA que no Estado unitário, *"o governo nacional assume, exclusivamente, a direção de todas as atividades"*.[4] Em complementação, assevera ROQUE ANTONIO CARRAZZA que os Estados unitários *"são aqueles que possuem um organismo político único, não estão ligados a outros Estados, exercitam o direito de legação e, assim, mantém, sem peias, relações diplomáticas com os Estados estrangeiros."*[5]

Já os Estados ditos como compostos convivem com mais de um centro decisório. Nesse contexto é que se inserem as federações e as confederações. Por enquanto, o exame ficará restrito apenas às confederações, que representam a união de dois Estados soberanos para uma determinada finalidade, por exemplo, evitar uma invasão estrangeira ou participar de uma guerra. Durante a vigência dessa união e exclusivamente para o objetivo a que foi constituída pode-se dizer que os Estados perdem a autonomia, firmando, por um tratado, as bases nas quais a Confederação se guiará.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA explica a esse respeito que *"a confederação não é soberana; é pessoa jurídica de direto público. A atividade confederativa diz respeito aos*

---

[3] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 14.
[4] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 101.
[5] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 149-150.

negócios externos, já que, internamente, cada Estado é soberano".[6] Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *"as Uniões de Estados são aquelas em que vários Estados se unem de modo estável, sem, porém, perderem a própria individualidade, isto é, mantendo, cada um deles, o próprio povo, o próprio território e o próprio governo"*.[7] Nesse contexto surgem as Confederações, nas quais há uma permanente relação jurídica internacional entre Estados autônomos, sem criar um novo Estado, mas permanecendo unidos para a consecução de objetivos comuns.[8]

A doutrina de ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI também auxilia essa compreensão ao expor que

> A confederação, como associação de Estados soberanos, constitui uma forma de conjugação de esforços, no âmbito internacional, que revela ainda hoje grande potencialidade, em especial nos planos militar e econômico, não sendo raros os exemplos nesse sentido, com destaque para a União Europeia, cujo vínculo apresenta claro caráter confederal.

A primeira Federação que se tem ciência na história dos povos decorre exatamente de uma Confederação, mais precisamente por suas fragilidades em termos associativos, conforme se verificará a seguir.

1.2 Origem do Federalismo

Até é possível identificar nas Cidades-Estados na Grécia antiga e nos grandes Impérios medievais uma das características mais peculiares ao Federalismo, o que pode remeter sua origem a um período mais longevo da história. Existia, naquela época, uma organização política interna baseada em um sistema de descentralização do poder, exatamente para que fosse possível exercê-lo em meio a grandes porções territoriais, sem, obviamente, o uso de tecnologia de comunicação eficiente.[9]

---

[6] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 101.

[7] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 150.

[8] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 152.

[9] Em posição isolada, defende SILVIO MEIRA que a fórmula federativa não pode ser atribuída aos Estados Unidos da América. A seu ver, *"muito do que hoje existe, ou do que se faz, ou do que se pensa, já foi vivido, feito e pensado pela civilização romana"*. MEIRA, Silvio. Federalismo e centralização. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 81-94, jul. 1979. p. 87-88. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/59899/58219>. Acesso em: 11 set. 2020.

Contudo, por consenso doutrinário, a ideia de Federalismo como a conhecemos atualmente foi concebida pela primeira vez na Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787.[10] Os Estados Unidos da América foram constituídos inicialmente como treze colônias vinculadas à Inglaterra. Essas colônias, ainda que formadas com o intuito de desenvolver a região, também serviram aos interesses ingleses para obter lucros e recursos não disponíveis na Europa.

A exploração perpetrada pela Inglaterra foi acentuada após a guerra dos sete anos travada com a França, entre 1756 e 1763, pela posse de territórios situados na América do Norte. Ainda que vencedores, os ingleses tiveram grandes gastos financeiros, razão pela qual impuseram às suas colônias um contestado aumento de tributos. Um dos fatos mais conhecidos da revolta da então colônia dos Estados Unidos da América com as rígidas imposições da Inglaterra foi a Festa do Chá de Boston, onde os colonos destruíram todo o carregamento de chá de um navio inglês. A partir desse evento a relação entre colonos e colônia se tornou cada vez mais ríspida, até que, em 04.07.1776, foi proclamada a independência dos Estados Unidos.

A princípio as treze colônias se uniram sob a forma de confederação. Diante das dificuldades vivenciadas no novo regime, notadamente em relação ao exercício do Governo confederativo na prática, iniciou-se um movimento no sentido de maior agregação dos Estados e unidade do poder representativo. Como cada unidade detinha sua própria liberdade política, foi necessário combater o repúdio inicial que a ideia de Federação, com a consequente perda parcial de autonomia, impunha.

MARCOS NÓBREGA explica que no período em que os Estados Unidos foram organizados sob a forma de Confederação houve um "vácuo de poder", representado pela ausência de um Poder central que pudesse apaziguar os interesses locais. Nesse cenário houve, então, um confronto de autonomia entre os Estados, com a aprovação de leis e a adoção de medidas em desacordo com a vontade dos seus pares. Diante dessa conturbada relação foi instituída a Convenção da Filadélfia, com o intuito inicial de resolver os problemas da Confederação, mas que acabou evoluindo para a instituição da Federação americana.[11]

---

[10] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 100.

[11] NÓBREGA, Marcos. Federalismo seletivo e equalização fiscal. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NOBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal, aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 179.

A esse respeito anota MICHAEL BURGESS que o federalismo norte-americano nasceu da combinação de esforços de ALEXANDER HAMILTON, JOHN JAY e JAMES MADISON, os quais, com muita perspicácia, conseguiram unir a nova república que eles haviam ajudado a criar em torno de um pacto que legitimava um Governo Federal, tornando-se uma forma de organização duradoura e um dos princípios do seu constitucionalismo.[12] Foram os *federalistas*, como passaram a ser denominados, que difundiram a ideia de um Governo Central fundado, essencialmente, na necessidade de segurança contra o perigo externo e adequada administração do País.[13]

Sobre o tema, explica ALEXANDRE DE MORAES[14]

> A Federação, portanto, nasceu adotando a necessidade de um poder central, com competências suficientes para manter a união e a coesão do próprio País, garantindo-lhe, como afirmado por HAMILTON, a oportunidade máxima para a consecução da paz e da liberdade contra o facciosismo e a insurreição (The Federalist papers, nº IX) e permitindo à União realizar seu papel aglutinador dos diversos Estados-Membros e de equilíbrio no exercício das diversas funções constitucionais delegadas aos três poderes de Estado.

Ao se analisar os demais aspectos envolvidos, é possível identificar que a centralização envolveu muitos outros relevantes fatores, mutilados da competência de cada ente, como, por exemplo, a independência, a regulação monetária e econômica, a política externa, o controle territorial e populacional, dentre outros.[15]

Ao mesmo tempo em que a união desenvolvida em torno do Pacto Federativo se deu com a centralização de competências voltadas ao âmbito externo e nacional, a autonomia dos Estados foi mantida a partir da manutenção da competência sobre os assuntos regionais e locais.

---

[12] BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning.** Comparative Federalism: Theory and practice. London: Routledge, 2006. p. 261.

[13] A fragilidade da Confederação americana foi identificada por JOHN JAY, JAMES MADISON E ALEXANDER HAMILTON, em uma série de artigos publicados em jornais de Nova York como forma de convencer os eleitores a aprovar a Constituição fundada na união política, mas com a preservação da autonomia e diferenças regionais. O primeiro artigo publicado pelos federalistas traz de forma clara os seus objetivos: *"I propose, in a series of papers, to discuss the following interesting particulars: THE UTILITY OF THE UNION TO YOUR POLITICAL PROSPERITY THE INSUFFICIENCY OF THE PRESENT CONFEDERATION TO PRESERVE THAT UNION THE NECESSITY OF A GOVERNMENT AT LEAST EQUALLY ENERGETIC WITH THE ONE PROPOSED, TO THE ATTAINMENT OF THIS OBJECT THE CONFORMITY OF THE PROPOSED CONSTITUTION TO THE TRUE PRINCIPLES OF REPUBLICAN GOVERNMENT ITS ANALOGY TO YOUR OWN STATE CONSTITUTION and lastly, THE ADDITIONAL SECURITY WHICH ITS ADOPTION WILL AFFORD TO THE PRESERVATION OF THAT SPECIES OF GOVERNMENT, TO LIBERTY, AND TO PROPERTY."* Disponível em: < https://guides.loc.gov/federalist-papers/full-text >. Acesso em: 11 set. 2020.

[14] STF, ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018, DJ 10.08.2018.

Daí a razão de ALEXANDRE DE MORAES afirmar que o Federalismo norte-americano, na forma em que foi concebido, *"se trata de um sistema baseado principalmente na consagração da divisão constitucional de competências, para a manutenção da autonomia dos entes federativos e para o equilíbrio no exercício do poder"*.[16] O federalismo americano, nesses moldes, pode ser compreendido como um equilíbrio entre os diversos entes, de forma que a sua manutenção *"depende do bom entendimento, da definição e da fixação de funções, deveres e responsabilidades entre os três Poderes, bem como da fiel observância da distribuição de competências legislativas, administrativas e tributárias entre União, Estados e Municípios, característica do Pacto Federativo"*.[17]

GEIGUEN SHIN complementa essa análise afirmando que, *"com base na ideia dos pais do federalismo nos Estados Unidos da América, a forma ideal deve resultar da coordenação de ações dos entes no sistema político, como forma de aumentar os resultados efetivos das políticas públicas."*[18]

A premissa básica do federalismo, pautada, portanto, na união de entes autônomos, com a descentralização do Poder, foi então difundida, sobrevivendo à contestação interna no próprio Estados Unidos durante a Guerra de Secessão, na qual os Estados do Sul, dependentes da escravidão, não concordavam com a sua abolição, apoiada pelos Estados do Norte.

Como bem demonstra a história, os Federalistas sagraram-se vencedores, fazendo constar no preâmbulo da Constituição promulgada em 1787, que

> Nós, o povo dos Estados Unidos, a fim de formar uma União mais perfeita, estabelecer a justiça, assegurar a tranquilidade interna, prover a defesa comum, promover o bem-estar geral, e garantir para nós e para os nossos descendentes os benefícios da Liberdade, promulgamos e estabelecemos esta Constituição para os Estados Unidos da América.[19]

---

[15] NÓBREGA, Marcos. Federalismo seletivo e equalização fiscal. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NOBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal, aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 180.
[16] STF, ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018, DJ 10.08.2018.
[17] STF, ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018, DJ 10.08.2018.
[18] SHIN, Geiguen. **The Lesson from the Modern American Federalism**: A Challenge to Effective Public Policy Performance. Perspectives on Federalism, v. 10, issue 2. Torino: Centro Studi sul Federalismo, 2018. p. 304. Tradução livre de "Based on the founding fathers' idea on U.S. federalism, the ideal shape of federalism might be result from coordinating the actions of subnational actors in policy subsystems."
[19] Tradução livre: *"We the People of the United States, in Order to form a more perfect Union, establish Justice, insure domestic Tranquility, provide for the common defence, promote the general Welfare, and secure the Blessings of Liberty to ourselves and our Posterity, do ordain and establish this Constitution for*

O sucesso nos Estados Unidos fez com que os ideais federativos se propagassem para outros países, como, por exemplo, Canadá, México, Argentina, Austrália, Alemanha e Brasil, tornando-se uma das formas de organização interna mais adotadas em todo o Mundo.

1.3 Dificuldade na Definição de um Conceito Único de Federalismo

A análise do Federalismo demonstra que é difícil identificar uma definição que possa ser utilizada de maneira ampla e, ao mesmo tempo, precisa, sendo passível de aplicação a todo e qualquer país que adotar esse sistema, se tornando uma Federação. O estudo do Federalismo é problemático porque se trata principalmente da evolução de uma ideia que leva em consideração peculiaridades locais e em constante mudança. Ou seja, trata-se de um conceito fluído no tempo.

MICHAEL BURGESS aduz que não é possível falar em um modelo único, sendo inútil a tentativa de capturar o federalismo com apenas uma definição, na medida em que envolve diversas áreas do conhecimento.[20] BURGESS destaca que o federalismo envolve fatores de natureza constitucional, política, social, econômica, cultural, legal, filosófica e ideológica, sendo, em essência, um debate sobre como as relações humanas são melhor organizadas de forma a preservar, promover e acomodar distintos interesses.[21] Daí a razão pela qual assinala que o entendimento de cada federalismo demanda a análise de fatores históricos, culturais, intelectuais, filosóficos, sociais, econômicos, legais e ideológicos, representando a evolução de uma ideia política que está sendo construída por diversas pessoas, de diferentes formas, em tempos diferentes e com diferentes circunstâncias.[22] Não há, portanto, um significado único, um "Santo Graal" aguardando pacientemente para ser descoberto.[23]

RICHARD ECCLESTON, RICHARD KLEVER E HELEN SMITH também pontuam que há intensos debates tanto em termos do que constitui um sistema federal, quanto ao

---

the United States of America." Disponível em: < http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/USA/usa1787.html >. Acesso em: 04 maio 2019.

[20] BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning. Comparative Federalism**: Theory and practice. London: Routledge, 2006. p. 251.

[21] BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning. Comparative Federalism**: Theory and practice. London: Routledge, 2006. p. 251.

[22] BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning. Comparative Federalism**: Theory and practice. London: Routledge, 2006. p. 255.

[23] BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning. Comparative Federalism**: Theory and practice. London: Routledge, 2006. p. 252.

desenvolvimento de uma tipologia que se harmonize com as especificidades dos variados sistemas federais.[24] Daí a pertinente observação, pontuada por ALAN FENNA e reproduzida pelos citados autores, no sentido de que as federações são, de certa forma, a personificação de uma ilusão: uma ilusão que permanece em meio a uma realidade de fluxo. Assim que a tinta seca no texto constitucional, cimentando um conjunto de compromissos difíceis, a nova ordem federal começa sua evolução.[25]

Desse substrato decorre a pertinente observação de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, no sentido de que a *"Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo"*.[26]

1.3.1 Diferenças Entre os Federalismos Existentes

Em cada um dos países que adotam o federalismo como regime de organização interna identificam-se peculiaridades que impedem uma comparação com o objetivo de definir um regime único para o tema. A fluidez do Federalismo, portanto, decorre das razões que motivaram a sua adoção e, consequentemente, acabaram moldando o seu formato.

Conforme detalha CELINA SOUZA[27]

> Cada federalismo, e também cada Federação, incorpora um número variado de atributos econômicos, políticos e socioculturais que se inter-relacionam para produzirem padrões complexos de interesses e identidades. Assim, cada federalismo é guiado por um *leitmotiv*, que também pode expressar-se de diferentes formas de acordo com as peculiaridades de cada tempo histórico. O federalismo norte-americano foi, e continua sendo, dominado pela busca de mecanismos de "pesos e contrapesos" em relação ao exercício do poder (os checks-and-balances). No Canadá, Índia, Paquistão, Malásia, Nigéria e Suíça a razão de ser do federalismo tem sido a preservação de minorias linguísticas, étnicas e religiosas, conforme discutido por Gagnon (1993). Na Alemanha, o

---

[24] ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). **The Future of Federalism**: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p. 18.

[25] ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). **The Future of Federalism**: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p. 22. Tradução livre de: "Federations are in some ways the embodiment of an illusion: an illusion of permance amid a reality of flux. No sooner is the ink dry on the constituticional terms cementing a set of hard fought compromises than the new federal order begins its evolution."

[26] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 145.

[27] SOUZA, Celina. **Intermediação de Interesses Regionais no Brasil**: O Impacto do Federalismo e da Descentralização. Dados, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, 1998.

> impulso federativo voltou-se, primeiro, para a construção e depois para a consolidação de instituições capazes de evitar as duas derrotas da democracia naquele país, a primeira em 1933 e a segunda pela ditadura nazista (Sontheimer, 1988). O federalismo da Austrália tem sido creditado às vantagens comerciais advindas de um mercado unificado (Else-Mitchell, 1983) e/ou à necessidade de contrabalançar, via os estados, as tendências centralistas do governo federal (Rydon, 1993). Para os argentinos, como sugerido por Shapira (1992), o federalismo legitima a luta das províncias contra o excessivo poder da capital.

Com base na doutrina de DANIEL J. ELAZAR, DALMO DE ABREU DALLARI complementa o exposto aduzindo que, ao analisar dezoito países constituídos sob a forma federal, sempre é possível observar o aparecimento de algum traço diferenciador, de forma a não ser possível observar dois com a mesma organização interna. São agregados, a cada qual, Estados, cantões, províncias, semicantões, repúblicas, repúblicas autônomas, territórios, distritos federais. Daí afirmar que, se alguém pergunta o que é Federalismo, a resposta será, *"mas de qual federalismo você está falando?"*.[28]

Ainda com base no estudo do direito comparado, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA anota acerca da federação canadense, formada com a necessidade de acomodar diferentes questões culturais decorrentes da colonização realizada por dois diferentes países, França e Inglaterra, que se trata de um Estado federal no qual o Senado não representa os Estados, cada Estado detém Legislativo e Judiciário próprios, e cada comunidade pode rejeitar as regras da União, caso não sejam compatíveis com as suas peculiaridades.[29] HELENO TAVEIRA TORRES, analisando o caso alemão, assinala que se trata de um federalismo cooperativo, com exclusão da competência de legislar sobre tributos aos entes locais, o que outorga um papel de relevo à função de planejamento do ente central.[30]

Mesmo nos Estados Unidos é possível identificar a evolução do Federalismo, o que decorre, em grande medida, do fortalecimento do ente central, motivado pelo sucesso na condução do país à condição de superpotência econômica, além de militar, ultrapassando com êxito as duas Grandes Guerras Mundiais.

Sobre o tema explica ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI que a ideia inicial de um federalismo com rígida repartição de competências (federalismo dual), teve uma primeira alteração na época do *crash* de 1929, quando o Governo Federal lançou o *New Deal*, com

---

[28] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 60.
[29] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 100-101.
[30] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 259-260.

grande intervenção do Estado na economia.[31] Anota DALMO DE ABREU DALLARI que nesse momento foi substituída a doutrina do *laissez-faire*, por um *"intervencionismo inevitável em face das circunstâncias"* econômicas e sociais.[32] Nesse momento, nota-se o abandono do federalismo dual, *"baseado na igualdade entre a União e os Estados-membros"*, para o chamado federalismo cooperativo, *"no qual se registra um entrelaçamento de competências e atribuições dos diferentes níveis governamentais, com franco predomínio da União"*.[33]

Posteriormente, a relevância do papel do ente central na relação federativa dos Estados Unidos da América ultrapassou o aspecto interno, voltado à organização das políticas públicas, para o âmbito externo, com a alteração da sua condição para superpotência, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, na condição de responsável por assegurar a ordem mundial. Com isso, a União, responsável pela política externa, ganhou ainda mais recursos, por exemplo para gastos militares, em detrimento das finanças estaduais.[34]

Percebe-se, diante do exposto, como as peculiaridades internas de cada país, em constante movimento, em um fluxo de contínua mutação, moldam o formato do Federalismo. DALMO DE ABREU DALLARI explica que mantendo a característica básica do Federalismo, que consiste na multiplicidade de centros de poder, a prática tem inspirado os arranjos mais diversificados.[35]

1.3.2 Relação Existente entre Estados Unitários e Descentralizados

Verifica-se que mesmo a pretensão de se fixar a descentralização como um dos pilares do Federalismo encontra um cenário de incerteza. Conforme demonstrado inicialmente, poder-se-ia anotar que os Estados Unitários são aqueles organizados com descentralização, mas sob a ingerência do ente central. Nesse tipo de organização, ainda que os entes locais detenham autonomia, trata-se de algo não permanente e rígido, podendo, a qualquer momento, a depender da discricionariedade do ente central, ser restringida ou até mesmo ampliada. De outro lado, os Estados Federais seriam, então,

---

[31] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 23.
[32] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 55.
[33] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 20-22.
[34] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 56-58.

delineados a partir da descentralização rígida das competências internas, formato no qual o ente central não teria poder sobre a parcela da estrutura outorgada aos entes centrais.

Não é de se descartar a supressão total das autonomias locais, o que, por certo, pode diferenciar um Estado Unitário de um Estado Federal. Contudo, a celeuma reside no quanto de autonomia é outorgada aos entes locais, seja em um Estado Unitário, seja um Estado Federal, seara na qual podem ser adotados diferentes graus de descentralização, com consequente aproximação entre as formas de organização interna.

A esse respeito explica didaticamente JOSÉ MAURÍCIO CONTI que *"muitas vezes são por demais sutis as diferenças entre um Estado Unitário descentralizado e um Estado Federal em cuja organização se constate a pequena autonomia dos entes federados",* de forma que não se pode *"traçar uma linha divisória nítida entre estas formas de organização dos Estados"*.[36]

ALBERTO DIAZ CAYEROS, ao analisar o tema a partir do compartilhamento de receitas dentro da federação, especialmente na América Latina, defende que México, Venezuela e Argentina, países organizados sob a forma federativa, apresentam configuração similar à Indonésia e Tailândia, que são nações nas quais impera o governo unitário.[37]

RICHARD ECCLESTON, RICHARD KLEVER E HELEN SMITH compartilham esse pensamento ao anotarem, sob ângulo diverso, que existem casos recentes nos quais a pressão política fez com que fosse redesenhada a relação ente os governos regionais e nacionais, a exemplo do Reino Unido, da Espanha e da China, nos quais os governos regionais podem não possuir autonomia formal, mas gozam de significante e crescente independência política.[38]

MARCOS NÓBREGA oferece interessante abordagem ao assunto, adotando a classificação de federalismo centrípeto quando *"a opção for por um modelo mais centralizador, com prerrogativas concentradas na União"*, enquanto o federalismo

---

[35] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 60.
[36] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 7.
[37] DIAZ CAYEROS, Alberto. **Federalism, Fiscal Autorithy and Centralization in Latin America**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. p. 4.
[38] ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). **The Future of Federalism: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity**. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p. 19.

centrífugo ocorrerá na hipótese da *"opção política estatuída no pacto federativo for a adoção de um modelo de maior leque de poderes aos Estados-Membros"*.[39]

Portanto, o que se deseja destacar é que mesmo no Estado Federal, onde a regra é a descentralização rígida e permanente, podem haver diferentes graus de autonomia outorgada aos entes locais, o que por certo não suprimirá a identidade do federalismo, mas tornará a organização semelhante a um Estado Unitário que outorgue considerável grau de autonomia aos entes subnacionais (ainda que de forma não permanente no tempo).

Novamente a doutrina de JOSÉ MAURÍCIO CONTI auxilia a compreensão do exposto ao sintetizar que são *"infinitas as possibilidades de os Estados se auto-organizarem com relação à divisão especial do poder, dando origem a uma organização própria para cada Estado hoje existente"*, o que deve levar em consideração *"a dinâmica das relações econômicas, culturais e sociais a que se sujeitam com o decorrer do tempo"*.[40]

Desse substrato é que se identifica a dificuldade na conceituação do Federalismo, passível de aplicação ampla, ou genérica, como base de exame das diversas organizações federais existentes.

1.4 Federalismo: União de Entes Autônomos e Descentralização do Poder

Como premissa metodológica, a dificuldade inerente ao tema é equacionada a partir da adoção de um conceito que sintetiza duas características do Federalismo que se mostram mais relevantes para o presente estudo, quais sejam, união de entes autônomos e descentralização do poder.[41]

Passa-se, portanto, a analisá-las, começando pela própria etimologia inerente ao Federalismo. Depreende-se do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa que o Federalismo reflete, fundamentalmente, um sistema de governo *"em que vários estados se*

---

[39] NÓBREGA, Marcos. Federalismo seletivo e equalização fiscal. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NOBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal, aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 183.

[40] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 9-10.

[41] É possível verificar que o mesmo conceito é compartilhado por ANNA GAMPER, que assinala *"All theories agree that federalism is a principle that applies to systems consisting of at least two constituent parts that are not wholly independent but together form the system as a whole. Federalism thus combines the principles of unity and diversity ("concordantia discors"). The constituent units must have powers of their own and they must be entitled to participate at the federal level. There seems to be consensus to the extent of this minimal definition."* GAMPER, Anna. A Global Theory of Federalism: The Nature and Challenges of a Federal State. **German Law Journal**, v. 6, n. 10, 2005. Disponível em: < https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/47BBA93E57C1EE336E1E670EE48E7152/S2071832200014334a.pdf/global_theory_of_federalism_the_nature_and_challenges_of_a_federal_state.pdf >. Acesso em: 11 set. 2020.

reúnem para formar uma nação, cada um conservando sua autonomia" ou *"sistema político em que um Estado federal compartilha as competências constitucionais com os estados membros, soberanos em seus próprios domínios de competência"*.[42]

A doutrina não discrepa do exposto.

ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI aduz sobre o tema que o *"Estado Federal consiste numa união permanente e indissolúvel de entes políticos, dotados de autonomia, que tem por fundamento uma constituição à qual todos se submetem"*. Diante dessa perspectiva, anota que se trata *"de uma organização estatal que assegura aos seus membros o desfrute das vantagens da unidade, ao mesmo tempo em que preserva os benefícios da diversidade"*.[43]

No mesmo sentido afirma SAMPAIO DÓRIA que o Federalismo corresponde a uma *"fórmula histórica programática de composição política que permita harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência"*.[44]

Seguindo essa ordem de ideias anotam REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH que *"o Estado federal pressupõe [...] a divisão política das competências reservadas em nível constitucional"*.[45] Essa posição encontra apoio nas lições de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, para quem o Estado Federal reúne a repartição de competências, assim como a autonomia dos Estados federados.[46]

ROQUE ANTONIO CARRAZZA também segue esse pensamento, anotando que Federação *"é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de*

---

[42] HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1319. Heleno Taveira Torres explica, nesse mesmo sentido, que *"Deve-se a Prudhon, na sua obra clássica: 'Do princípio federativo', de 1874, uma definição de 'pacto federativo' que recorda a etimologia da palavra 'federal' que deriva de foedus, genitivo foederis, que quer dizer pacto, contrato, tratado, convenção. E desse modo define-o como 'pacto' pelo qual um ou mais Estados ou Municípios obrigam-se recíproca e igualmente, uns em relação aos outros. Com isso, o federalismo opõe-se à hierarquia e à centralização administrativa e governamental. O que se espera é o florescer de um efetivo 'pacto federativo'."* TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 252.

[43] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 11.

[44] DÓRIA, A. R. Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Busatsky Editor, 1972. p. 9.

[45] OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 4ª. ed revista e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 26-27.

[46] BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 17.

algumas tantas prerrogativas, em benefício da União."[47] Por essas razões, CELSO DE MELLO explica que a característica fundamental dentro do pacto federativo é a *"descentralização político-administrativa"*.[48]

CELSO DE BARROS CORREIA NETO assinala, de forma clara e precisa, que federação é o equivalente à descentralização, bem como que descentralização, em um estado federal, significa a repartição de atribuições. Seguindo esse raciocínio explica que[49]

> Um estado diz-se federal quando sua produção jurídica realiza-se a partir de diferentes centros de decisão autônomos e coordenados. Tem-se um ente central e dois ou mais entes locais dividindo competências, de maneira que cada parte do território nacional e cada indivíduo submetem-se a dois centros de poder: ao poder do ente central e ao poder de um ente local/regional. Poderes independentes e, em tese, coordenados, ante a repartição de competência que os constitui.

À luz do exposto é possível compreender que o Federalismo reflete uma coexistência harmônica entre diversos entes, cada qual com sua parcela de autonomia. Trata-se de pensamento que se alinha por completo às suas próprias origens, na medida em que instituído nos Estados Unidos da América, conforme já exposto, para o fim de assegurar a união de entes dotados de autonomia, com a adequada distribuição de competências (poder).

A organização federativa revela a sua importância precisamente por viabilizar a coexistência de entidades autônomas, fazendo da união a sua força e da distribuição de competências a melhor forma de gestão e alocação do gasto público.

Acerca desse último aspecto, identifica-se no território de uma Nação a existência de diversas demandas de natureza social, as quais serão adequadamente atendidas apenas se realizadas por instâncias locais, com melhor capacidade de compreensão das correspondentes necessidades e formas de atuação. É o caso, por exemplo, da necessidade de construção de vias públicas, creches, organização da polícia. São utilidades públicas que precisam se adaptar às necessidades e peculiaridades locais, sobre as quais uma atuação nacional pode não resultar nos efeitos desejados. De outra forma, existem assuntos, como defesa das fronteiras ou previdência pública, as quais, por certo, devem ser organizadas de

---

[47] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 146.

[48] Voto na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 216 (Paraíba), Relator Ministro Célio Borja, j. 23.05.90 , DJ de 07.05.93.

[49] NETO, Celso de Barros Correia. Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 198.

forma nacional, seja para conferir autonomia de tratamento, seja pela possibilidade de equacionamento eficiente apenas a partir de uma visão macro.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI explica que *"uma administração organizada somente em nível nacional, em áreas territoriais de grande extensão, terá dificuldades em captar estas diversidades regionais, o que seguramente importará em menor eficiência no atendimento das necessidades públicas"*.[50] Daí a observação de TERESA TER-MINASSIAN no sentido de que a literatura econômica sustenta há muito tempo que a descentralização das responsabilidades públicas pode proporcionar ganhos substanciais em termos de eficiência e qualidade.[51]

Nota-se que na organização federal haverá a repartição das competências entre duas, ou mais, ordens de governo. Para que coexistam, será necessária a atuação de um na qualidade de ente central, exercendo funções pertinentes à soberania e à coordenação das políticas nacionais, enquanto os demais entes, subnacionais ou locais, atenderão, de forma próxima aos cidadãos, os anseios sociais.

O substrato doutrinário ora sintetizado revela ser possível uma compreensão mínima do Federalismo como união de entes autônomos, com descentralização do poder.

1.4.1 Características não Conflitantes com a Definição de Federalismo a partir da União de Entes Autônomos, com Descentralização do Poder

Identifica-se que a doutrina aponta outras características inerentes ao federalismo, que não apenas se tratar de uma união de entes autônomos, com descentralização do poder.

Nesse sentido, anota ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI que[52]

> Tendo em vista a multiplicidade de Federações que existem atualmente e a rica elaboração teórica sobre o assunto, é difícil precisar, visto que não há unanimidade em torno do tema, quais as características essenciais do Estado Federal, embora seja possível identificar, no mínimo, quatro atributos básicos: (i) repartição de competências; (ii) autonomia política das unidades federadas; (iii) participação dos membros nas decisões da União; e (iv) atribuição de renda própria às esferas de competência.

---

[50] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 26.

[51] TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 3.

[52] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 18.

Para JOSÉ MAURÍCIO CONTI, as características intrínsecas à organização de um determinado Estado na forma federativa são: *"a) existência de, ao menos, duas esferas de governo; b) autonomia das entidades descentralizadas, que compreende as autonomias política, administrativa e financeira; c) organização do Estado expressa em uma Constituição; d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas; e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; e f) indissolubilidade."*[53]

Em obra clássica sobre o tema, aponta DALMO DE ABREU DALLARI que o Estado Federal apresenta como características a Constituição como base jurídica, se tratar do nascimento de um novo Estado e, consequentemente, de uma nova cidadania, a proibição de secessão, a soberania da União e autonomia dos Estados-membros, a competência próprias e exclusivas dos entes federados, a autonomia financeira da União e dos Estados e, por fim, a desconcentração do poder político.[54]

HELENO TAVEIRA TORRES, por sua vez, aponta os pressupostos formais e materiais do federalismo, sendo eles a descentralização dentro de um território determinado, rígida dotação de competências constitucionais com definição da autonomia política, administrativa e financeira, a existência de um órgão legislativo federal com a participação dos Estados e a existência de um Tribunal Constitucional com competência para dirimir conflitos federativos.[55]

Primeiramente, verifica-se o acolhimento unânime da descentralização como característica da organização federal e uma menor ênfase à união de entidades autônomas. Essa questão, no entanto, é equacionada pela singela perspectiva de que a descentralização demanda a existência de, ao menos, dois entes, do que se infere se tratar de tema subjacente à própria distribuição do poder. Opta-se por tratar a união como forma explícita, mas nada impede que seja implícita à descentralização, dada a umbilical e inafastável relação.

Tecida essa observação, passa-se a destacar que os apontamentos doutrinários não conflitam com a redução ora empreendida, em razão de ser possível enquadrar as

---

[53] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 10.
[54] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 21-31.
[55] TORRES, Heleno Taveira. Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro. **Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico**. Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54. mar./ ago. 2014. p. 35.

características descritas como desdobramentos da definição da organização federal como uma união de entidades autônomas, com descentralização do poder.

Pois bem, por configurar o Estado Federal uma organização fundada na união, por evidente que deverá ser impossível a separação dos entes. Por se tratar de uma união de entidades autônomas, por certo que a distribuição de competências deverá ser realizada pelo documento de maior densidade normativa.

É possível concordar, portanto, com a afirmação de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, no sentido de que não há como se dispensar, em um Estado Federal, a existência de uma Constituição como *"um documento jurídico que contenha os principais elementos caracterizadores da organização do Estado, com as regras delimitadoras do poder central e das entidades descentralizadas"*,[56] atuando, portanto, de forma a assegurar a federação como *"item insuscetível de alteração"*.[57]

Prosseguindo, o poder que se verifica descentralizado no âmbito federativo é inerente às competências políticas internas. Daí é que esclarece RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA que os entes devem apresentar autonomia legislativa, política e financeira, de forma a regular os seus interesses a partir de regras próprias e ter os seus próprios serviços e receitas suficientes para arcar com as finalidades constitucionais.[58]

A autonomia nas esferas política e administrativa são necessárias para que os entes possam exercer, efetivamente, o governo nas suas áreas de atuação. Percebe-se que essa equação viabilizará a concretização do exercício das distintas competências previstas na Constituição por mais de um ente, com clara definição das competências de cada qual. Tanto o ente central como os subnacionais deverão possuir autonomia nas searas política e administrativa, de forma a que possam cuidar das suas competências de forma plena, compreendida como a capacidade para disciplinar juridicamente os temas da sua alçada e organizar a estrutura necessária ao atendimento das suas demandas.

CELSO DE BARROS CORREIA NETO leciona que entidades autônomas no federalismo consistem em entidades subnacionais dotadas de competências próprias e com possibilidade de exercê-las sem interferência do ente central. Dessa forma, os entes locais

---

[56] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 17.
[57] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 19.
[58] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 103-104.

apresentam *"a faculdade de governar-se a si mesmo, isto é, reger-se por suas próprias regras e administrar seus próprios interesses"*.[59]

Não há relação de subordinação ou hierarquia entre os entes central e locais, de forma que nem a União é superior aos estados, nem estes são superiores ao ente central. Nos termos da doutrina de Dalmo de Abreu Dallari, *"as tarefas de cada um são diferentes, mas o poder político de ambos é equivalente."*[60]

Na repartição de competências a regra geral a ser aplicada consiste na outorga à União dos temas de interesse nacional, aos Estados os de interesse regional e aos Municípios os de interesse local. Agrega-se, ainda, o princípio da subsidiariedade, de forma a privilegiar a atribuição de competência aos níveis inferiores, com o deslocamento para a União apenas na impossibilidade de atendimento adequado pelos entes periféricos.[61]

Insere-se na matéria política não apenas o âmbito de atuação interna do ente local, como a sua participação no órgão legislativo da União, de forma que as questões nacionais considerem também a sua vontade. Não obstante o ente central cuidar de competências nacionais e externas, a harmonia buscada pelo federalismo apenas será atingida caso suas decisões sejam formadas também a partir dos anseios dos entes locais. E essa característica revela apenas uma vertente da representação política no pacto federativo, na medida em

---

[59] NETO, Celso de Barros Correia. Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.). **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 200. Sobre o tema complementa DALMO DE ABREU DALLARI que *"os seguintes pontos são fundamentais quando se trata do problema das competências: 1º) é indispensável que não se estabeleça a supremacia da União ou das unidades federadas, devendo-se procurar uma distribuição de competências equilibrada, que assegure a autonomia de cada centro de poder. Nem as unidades federadas devem ser subordinadas à União, nem esta deve ser sujeita àquelas; 2º) como regra, à União são atribuídas competências para as matérias de interesse geral, que importam a todo o conjunto federativo, ficando com as unidades federadas os assuntos de interesse preponderantemente local ou que se supõe serão tratados com mais propriedade e eficiência se entregues ao poder local. Essa regra, fixada pelos federalistas do século XVIII, permite grande flexibilidade na distribuição das competências e exige mesmo uma interpretação dinâmica dos dispositivos constitucionais, pois com a modificação das condições de vida, com os progressos da ciência e da técnica e com a mudança da significação social de muitos fatos torna-se conveniente, ou até necessária, a transposição de certos assuntos de uma para outra esfera de competências; e 3º) é conveniente que se faça a enumeração das competências na própria Constituição, para reduzir a possibilidade de conflito ou de dúvida, mas deve ser desde logo estabelecido a quem pertence a competência residual ou remanescente, isto é, quem tem o poder e a obrigação de cuidar dos assuntos não contidos na enumeração."* DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 25-26.

[60] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 29.

[61] ABHNER YOUSSIF MOTA ARABI explica sobre o tema que *"a partir da ideia de subsidiariedade no exercício das competências federativas, indica-se que as opções político-legislativas devem ser tomadas em um nível de decisão mais próximo do cidadão e da realidade fática sobre a qual se quer intervir, atribuindo-se, em última medida, à comunidade a busca de solução para seus próprias problemas. A partir dessas premissas, prima-se por um tratamento específico das questões locais, como medida de afirmação das competências autônomas dos entes federados menores, bem como da própria autodeterminação dos cidadãos e da soberania do povo."* ARABI, Abhner Youssef Mota. **Federalismo brasileiro**: perspectivas descentralizadoras. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 38.

que se deve considerar também, apenas para citar dois relevantes exemplos, que ao órgão legislativo do ente central caberá analisar propostas de emenda constitucional, no que se insere a possibilidade de alteração das competências administrativas entre os entes, com respeito ao próprio federalismo, por evidente, e também elaborar o orçamento federal, com destinação de verbas aos entes locais.

Portanto, deve-se ter em mente que as matérias nacionais e externas, a despeito de outorgadas ao ente central por força da necessidade de manutenção da soberania e atuação com uma visão macro dos problemas, são assuntos que atingem, também, os entes locais da federação. Nada mais lógico, portanto, do que outorgar assento no parlamento aos entes subnacionais para que possam participar das decisões da Nação.

Nesse contexto entra em cena a necessidade de um Tribunal Constitucional, capaz de apaziguar qualquer tipo de ingerência de poder, pacificando os conflitos internos de competência.

Por fim, como toda e qualquer máquina pública depende de recursos para atuar, seja para organizar o Poder Legislativo, seja para exercer funções administrativas, o terceiro requisito da autonomia é o financeiro. Nesse ponto é que se pode afirmar ser imprescindível atribuir aos entes federados recursos suficientes para que possam atender, satisfatoriamente, os encargos políticos que lhe são outorgados.

Tendo em vista a importância do tema para o federalismo, a questão do seu financiamento será tratada em tópico próprio.

1.4.2 Federalismo Fiscal

Conforme anteriormente identificado, o Federalismo consiste na união de entes autônomos, com a distribuição do poder (competências administrativas e políticas), sendo uma peça chave para o funcionamento dessa engrenagem que cada qual possua fonte suficiente de recursos.[62]

Trata-se da necessária autonomia financeira, atuando como verdadeiro pressuposto das autonomias política e administrativa, ou seja, viabilizando recursos para que possam

---

[62] Anota JOSÉ AUGUSTO MOREIRA DE CARVALHO que não se pode afirmar a existência de um método único e correto para que uma federação alcance níveis ótimos na adequada geração, distribuição e alocação de recursos. A relação de ordem financeira em um Estado federal dependerá, portanto, do nível de descentralização existente. CARAVALHO, José Augusto Moreira. Federalismo e descentralização: características do federalismo brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando

ser plenamente exercidas, sem ingerências indevidas. Anota REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA que *"o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins"*.[63]

Na visão de Estevão Horvath[64]

> Numa definição bastante singela, podemos conceituar o federalismo fiscal como sendo a forma pela qual as receitas são repartidas, numa federação, com o escopo de os entes federados poderem realizar as tarefas que lhes são constitucionalmente ou legalmente atribuídas.

A esse respeito, explica JOSÉ MAURÍCIO CONTI[65]

> A autonomia financeira é de fundamental importância. Não é exagero dizer ser ela quem garante a sobrevivência da federação. Sem recursos para se manter, as entidades federadas estão fadadas ao fracasso. Não poderão exercer as funções que lhe competem, e passarão a depender do poder central para financiar suas atividades, circunstância que aniquila todo e qualquer poder autônomo que se lhes atribua.

Com base na doutrina de DAGOBERTO CANTIZANO, JOSÉ MAURÍCIO CONTI destaca que *"a autonomia político-administrativa e a suficiência de recursos formam um binômio indissociável. Uma não pode existir sem a outra"*,[66] de forma a concluir que

> As entidades descentralizadas que, unidas, compõem a federação, têm, necessariamente, que dispor de recursos suficientes para se manter, o que implica em fontes de arrecadação que independam da interferência do poder central, constituindo esta uma característica fundamental do Estado Federal. [...] Não se concebe a existência de entidades federadas sem que lhes sejam asseguradas receitas que permitam fazer frente às suas necessidades, e, por consequente, manter sua autonomia.

Na mesma linha, pontua ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI[67]

Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 58.

[63] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 108-109.

[64] HORVATH, Estevão. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados – RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 580.

[65] CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 14.

[66] CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 15.

[67] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 20.

> Provavelmente, a característica mais relevante do Estado Federal – pelo menos a que apresenta maiores consequências de ordem prática -, ao lado da questão da distribuição de competências, seja a atribuição de rendas próprias às unidades federadas. Com efeito, é indispensável que o partícipe da federação, que exerce a sua autonomia dentro de uma esfera de competências própria, seja contemplado com a necessária contrapartida financeira para fazer face às obrigações decorrentes do exercício pleno de suas atribuições. Modernamente fala-se, inclusive, em autonomia financeira.

Daí é que se constata, como LEWANDOWSKI, que *"sem autonomia financeira, a autonomia política de que, por definição, é dotado o membro da federação, será apenas nominal, porquanto não pode agir com independência aquele que não possui recursos próprios"*.[68]

Da mesma forma, explica DALMO DE ABREU DALLARI que a ausência de equilíbrio entre as competências outorgadas (encargos) e fontes de recursos financeiros (rendas) aos entes federados pode ensejar uma deficiência na prestação dos serviços públicos ou uma dependência financeira do ente por recursos de outro ente, atraindo, por consequência, uma dependência política, fragilizando o pacto federativo.[69]

Portanto, conforme pontua ABHNER YOUSSIF MOTA ARABI, o funcionamento do modelo federalista pressupõe um mínimo de autonomia orçamentária, financeira, tributária e patrimonial que permita aos entes federados exercer suas competências próprias de forma autônoma, sem ingerências do ente central.[70]

Assentada a importância da autonomia financeira para a própria compreensão e existência do Federalismo, cabe destacar que essa temática é tratada a partir da designação *federalismo fiscal*. Trata-se dos meios financeiros outorgados aos entes, dentro da organização do estado federal, para que, basicamente, possam cumprir as suas finalidades.

---

[68] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 20.

[69] DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 26-27. O mesmo posicionamento é encontrado na doutrina de ANNA GAMPER: *"Clearly, the financial relationship between the central unit and the lower tiers are of paramount importance to the federal system as a whole. Financial stability and equalisation as well as co-operation between the tiers are the basis for an effective federal system. The distribution of competences is not complete if it lacks rules that divide financial powers between the central and constituent units. If the constituent units that need resources to finance their responsibilities gain them mainly from subsidies that are allotted to them by the central unit (which may be accompanied by certain conditions that restrict their spending-power) the fiscal arrangement will resemble a decentralised non-federal system more than a federal state that theoretically presupposes some degree of financial autonomy of the constituent units, i.e. the power to raise taxes and spend revenues of their own."* GAMPER, Anna. A Global Theory of Federalism: The Nature and Challenges of a Federal State. **German Law Journal**, v. 6, n. 10, 2005. Disponível em: < https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/47BBA93E57C1EE336E1E670EE48E7152/S2071832200014334a.pdf/global_theory_of_federalism_the_nature_and_challenges_of_a_federal_state.pdf >. Acesso em: 11set. 2020.

[70] ARABI, Abhner Youssef Mota. **Federalismo brasileiro**: perspectivas descentralizadoras. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 79.

Conforme será analisado, o federalismo fiscal também é importante para viabilizar o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, bem como para que seja possível o enfrentamento de crises financeiras, hipóteses em que os entes obtêm auxílio recíproco (cooperativo).

Para o estudo do tema é pertinente assinalar, primeiramente, que os Estados contam com diversas fontes de receitas, classificadas usualmente como originárias e derivadas. O federalismo fiscal contempla exatamente a partilha da parcela mais importante de todo o bolo: a tributária.

Sobre o tema, explica REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA que a receita originária compreende aquela que *"decorre da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens ou quando pode exercer atividade sob o que se denomina de direito público disponível"*.[71] Nesse caso, o Estado utiliza o seu aparato próprio, seja locando, vendendo ou explorando comercialmente os seus bens, inclusive os naturais, seja prestando serviços com base em relações de direito privado, para auferir receita pública. As receitas derivadas, por sua vez, são aquelas que *"provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular"*.[72] Em essência são os tributos, por meio dos quais o Estado expropria, compulsoriamente, parte do patrimônio dos contribuintes para fazer frente aos seus gastos.

As receitas tributárias são decorrentes do exercício do Poder Fiscal do Estado, sendo arrecadadas como forma de manter as suas atividades. Em outros termos, esclarece ROBERTO QUIROGA MOSQUEIRA que *"o Estado supre-se das economias privadas a fim de atender às carências públicas. Trata-se de ato expropriatório lícito por parte do Estado que se denomina tributo"*.[73] Nesse mesmo sentido, explica BERNARDO RIBEIRO DE MORAES que *"o tributo, nos dias de hoje, representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas que necessita para poder atender aos seus fins"*.[74]

Os tributos podem deter, igualmente, a função extrafiscal, representando um instrumento de atuação do Estado nos setores econômico e social. No entanto, trata-se de fundamento secundário da tributação, sendo o primário, de indiscutível relevância, o de obter recursos para as despesas gerais do Estado, viabilizando a vida em sociedade.

---

[71] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 238.
[72] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 238.
[73] MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. Tributação e Política Fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. CARVALHO, Paulo de Barros. (Orgs.) **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 560.
[74] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 122.

Por fim, existem as receitas transferidas, as quais, *"embora provindas do patrimônio particular (a título de tributo), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-las"*.[75]

Acerca dessa última modalidade de receitas cabe expor um pouco mais detalhadamente os seus aspectos, na medida em que se trata de importante critério de organização do próprio Estado Federal. Inserem-se na temática do *federalismo fiscal cooperativo*, não presente em todas as federações, notadamente naquelas nas quais a integração entre os entes é menor (assentadas no federalismo dual). A esse respeito, explica HELENO TAVEIRA TORRES que no modelo de financiamento do federalismo dual, *"União e Estados arrecadavam seus impostos direta e exclusivamente, sem qualquer participação, direta ou indireta, em imposto de alheia competência"*.[76]

No caso do federalismo fiscal cooperativo, existe, nos termos do conceito de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *"participação das pessoas políticas no produto da arrecadação das outras"*.[77] E isso para que seja possível uma melhor repartição do produto da arrecadação tributária, na medida em que, nas palavras de JOSÉ MAURICIO CONTI, *"a atribuição de competências tributárias, isoladamente, é instrumento incapaz de assegurar a suficiência de recursos aos entes federados"*.[78] MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO explica que se trata de um mecanismo que supre as deficiências inerentes à baixa contrapartida das incidências tributárias em regiões mais pobres.[79] Assim, *"tal sistema permite que os Municípios e os Estados mais pobres gozem de um nível mínimo de serviços que de outra forma ficariam restritos às comunidades mais ricas e prósperas"*.[80]

Verifica-se, inclusive, com base nas lições de RICHARD ECCLESTON, RICHARD KLEVER E HELEN SMITH, que as constantes mudanças inerentes ao federalismo podem transformar os regimes duais em cooperativos, como ocorreu no pós-crise de 2008, onde o

---

[75] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 238.
[76] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 30.
[77] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 615.
[78] CONTI, José Mauricio. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 24.
[79] FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 93.
[80] FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 93.

grau de cooperação entre governos nacionais e subnacionais foi um fator crucial no esforço de recuperação da crise econômica vivenciada por muitas federações.[81]

Desse leque de opções, certamente a mais importante é aquela decorrente da expropriação de bens do particular pelo Estado, conforme pontua ESTEVÃO HORVATH[82]

> Dado que a ideia de federação implica necessariamente a de autonomia, forçoso é convir que ninguém possui esta última caso seja destituído de recursos financeiros que propiciem a sua manutenção. Daí a peculiar relevância assumida pela discriminação de competências no tocante à matéria tributária, uma vez que as receitas tributárias são, de longe, o modo mais importante de obtenção de recursos no mundo contemporâneo, pelo Poder Público.

Portanto, o Federalismo depende de uma efetiva e harmônica distribuição das fontes de receitas, sobretudo tributárias.

Dessa forma é que será possível que os entes federados detenham, utilizando a terminologia de HELENO TAVEIRA TORRES, *"capacidade de autonomia com suficiência financeira"*,[83] além de evitar, como assinala REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, a instauração de um pacto vesgo por não levar em consideração as necessidade de cada ente federado na distribuição de recursos, com *"desequilíbrio repugnante entre os centros federativos de poder"* e *"odiosa estrutura de dominação dos entes maiores sobre os menores"*.[84]

1.4.3 Importância do Federalismo

CELSO RIBEIRO BASTOS explica que devemos saber, preliminarmente, o motivo da federação ser tão importante a ponto de lutar contra a corrente que ruma no sentido da centralização do poder. Afinal, aquela ideia inicial que motivou a concepção do federalismo norte-americano, no sentido da unificação de entes autônomos e isolados, não

---

[81] ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). **The Future of Federalism: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity**. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p. 27. Conforme estudo de casos realizados pelos citados autores, onde houve um esforço coordenado entre os governos central e subnacionais os danos da crise foram mitigados; inversamente, onde os governos regionais adotaram políticas distintas, tentando equacionar a crise com corte de gastos e aumento de impostos, em medidas contrárias à política nacional, a crise se aprofundou. (p. 27)

[82] HORVATH, Estevão. Classificação dos Tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Orgs.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 39.

[83] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 245.

[84] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 111.

se faz mais necessária.[85] Então, qual seria a ideia subjacente ao federalismo que ainda o torna tão importante, mesmo após toda a evolução verificada em torno do seu formato ?

A resposta é dada por CELSO RIBEIRO BASTOS, no sentido de que *"a federação é [...] a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado."*[86] Ou seja, é ela imprescindível para que as relações cada vez mais complexas dentro de uma sociedade moderna sejam reguladas, para que os cada vez mais imprescindíveis direitos sociais sejam efetivados, enfim, para que os anseios da população sejam adequadamente atendidos. CELSO RIBEIRO BASTOS vai além, associando a federação à própria democracia, aduzindo que *"quando mais perto estiver a sede do poder decisório daqueles que a ele estão sujeitos, mais probabilidade existe de o poder ser democrático."*[87]

A descentralização do poder, certamente, torna mais difícil qualquer tentativa de mitigação dos direitos dos cidadãos, na medida em que encontrará resistência nos grupos político locais. Isso não ocorre, por outro lado, quando existe a centralização do poder nas mãos de um pequeno grupo de pessoas, as quais poderão atuar sem grandes contestações.

Essa ideia, aliás, estava presente nos idealizadores do federalismo americano, que ansiavam, exatamente, se libertar da monarquia inglesa e toda a repressão que ela impunha aos colonos. A forma encontrada, portanto, foi a constituição de um governo que derive do grande conjunto da sociedade.[88]

Daí a razão de HELENO TAVEIRA TORRES, ainda que em análise específica do contexto brasileiro, mas perfeitamente aplicável de forma geral, assinalar que *"axiologicamente o objetivo permanente do federalismo"* consiste em *"ser meio para realizar os valores do Estado Democrático de Direito"*.[89]

MISABEL ABREU MACHADO DERZI corrobora o exposto, aduzindo que[90]

---

[85] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 281-282.
[86] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 282.
[87] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 285.
[88] DALMO DE ABREU DALLARI, ao analisar o pensamento dos *Federalistas*, explica que *"pode-se concluir que, quando condenaram a monarquia, identificada então com o absolutismo, e defenderam com grande veemência a adoção da república, os criadores do novo Estado estavam incorporando ao federalismo a exigência da democracia. Um Estado Federal com governo republicano: os criadores do Estado norte-americano sabiam claramente que desejavam isso e sabiam também por que o desejavam."* DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 33-36.
[89] TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 34.
[90] DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, Estado Democrático de Direito e Imposto sobre o Consumo. **Revista de Direito Tributário** 75. p. 197-218. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 198.

> A doutrina constitucional reconhece que ao Estado Federal não cumpre apenas uma função histórica tradicional, de preservação das diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas regionais ou locais. Em países como no Brasil, em que ele resultou menos da pressão da realidade como um fato sociológico anteposto, e mais de uma decisão político-jurídica, passou a cumprir uma importante função adicional, que não pode ser negligenciada: a de configurar uma evasão do poder vertical e uma preservação da democracia.

Nesse mesmo caminho trilha a doutrina de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, extraindo daí a conclusão de que o Federalismo, com sua distribuição de poder, representa a melhor forma de alocação dos recursos públicos. Trata da eficiência do gasto público, notadamente em áreas de grande extensão territorial, que implicam diversidades regionais.[91]

Sobre o tema leciona JOSÉ MAURÍCIO CONTI que *"o fornecimento de bens e serviços públicos apresenta peculiaridades relativamente aos aspectos alocativos que [...] levam à formação de uma estrutura descentralizada"*, de modo que *"cada tipo de necessidade pública será melhor atendida se estabelecida uma estrutura espacialmente organizada, com diversas esferas de governo.""*[92]

Portanto, a segregação de competências no Federalismo auxilia a eficiência alocativa, pois permite a outorga dos temas de acordo com a abrangência, distribuindo-os ao ente central ou aos entes periféricos.

Apenas dentro do Federalismo, com a divisão política e administrativa, é que se poderá identificar as necessidades locais (por exemplo, com a construção de rede de iluminação pública em área com fluxo de pessoas ou de delegacia de polícia em região com alto índice de crimes), direcionando adequadamente o gasto público. Também aqueles temas de maior abrangência, como a segurança das fronteiras ou programas de vacinação, outorgados à competência do ente central, serão melhor tratados a partir da visão macro das necessidades do País.

Portanto, seja para resguardar a democracia, seja para atribuir eficácia alocativa aos recursos públicos, é que deve ser preservado e, sobretudo, prestigiado o Federalismo como forma de organização interna, com a distribuição do poder entre entes com efetiva autonomia política, administrativa e financeira.

1.5 O Federalismo no Brasil

---

[91] CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. –25-28.

1.5.1 As Origens do Federalismo no Brasil

Inicialmente, cabe recapitular que cada Federação adquire formato próprio, na medida em que considera diversos fatores em sua organização. A adequada análise do Federalismo em sua amplitude semântica apenas é possível ao se verificar os aspectos particulares em cada nação.

Partindo dessa assertiva é preciso, para a devida compreensão do Federalismo atualmente delineado na Constituição de 1988, não apenas avaliar os preceitos que se relacionam com o tema na Carta Política vigente, mas também analisar o contexto de transição política na qual foi inserido ao longo da história.

Pois bem, é possível identificar que o Federalismo no Brasil, a despeito de formalmente adotado apenas em 15.11.1889, por meio do Decreto n.º 1,[93] logo na sequência encampado pela Constituição outorgada em 1891,[94] remonta origens na forma de colonização imposta pelos portugueses.

Como forma de organizar a exploração da cana-de-açúcar, a administração territorial do Brasil colônia foi delegada por meio da doação de terras a particulares, o que se convencionou chamar de capitanias hereditárias, as quais se tornaram de certa forma províncias imperiais, submetidas em todas as suas esferas de competência aos ditames dos colonos.

Apesar da ausência de discricionariedade na teoria, na prática as capitanias hereditárias foram aos poucos ganhando cada vez mais autonomia e liberdade para a

---

[92] CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 14.

[93] "Art. 1º. Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da Nação brasileira – a República Federativa. Art. 2º. As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil. Art. 3º. Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais [...] Art. 7º. Sendo a República Federativa brasileira a forma de governo proclamada, o Governo Provisório não reconhece nem reconhecerá nenhum Governo local contrário à forma republicana, aguardando, como lhe cumpre, o pronunciamento definitivo do voto da Nação, livremente expressado pelo sufrágio popular."

[94] "Art. 1º. A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil. Art. 2º. Cada uma das antigas Províncias formará m Estado e o antigo Município Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte. [...] Art. 4º. Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se, para se anexar a outro, ou formar novos Estados, mediante aquiescência das respectivas sessões anuais sucessivas, e aprovação do Congresso Nacional. Art. 5º. Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração; a União, porém, prestará socorro ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar".

adoção de condutas idealizadas no âmbito de suas próprias administrações, até mesmo por força das peculiaridades vivenciadas à época como, por exemplo, a distância de Portugal.

Pretendendo retomar as diretrizes de sua colônia, Portugal alterou o sistema de colonização do Brasil com a modificação das capitanias hereditárias para capitanias gerais e, principalmente, com a criação dos Governadores-Gerais. Esses agentes políticos centralizavam o poder e a vontade dos colonizadores no território nacional, evitando a sua desfragmentação.

Contudo, essa tarefa foi se tornando cada vez mais difícil em função de diversos acontecimentos históricos que marcaram o País. De início, o Nordeste foi invadido pela Holanda, ficando sob seu governo até a retomada do poder por Portugal. No segundo momento teve início a expansão territorial do Brasil com os bandeirantes, o que auxiliou o desenvolvimento das áreas distantes da costa oceânica como, por exemplo, Minas Gerais, principalmente por força do descobrimento das primeiras jazidas de ouro. Nesse cenário, teve início a exploração do ouro no território nacional.

Como forma de aproveitar o momento econômico favorável, Portugal instituiu o quinto, tributo cobrado no percentual de vinte por cento sobre todo o ouro encontrado no Brasil. A pesada oneração vivenciada no período motivou a instauração de diversas revoltas e conflitos entre a colônia e os colonos.

Essa conturbada fase foi mitigada quando, em 1808, a família real portuguesa veio para o Brasil, em decorrência da dominação imposta pelos franceses, sob o comando de Napoleão Bonaparte, à Europa. O controle do poder retornou integralmente aos portugueses, passando o território nacional, na qualidade de Reino Unido a Portugal, a ser administrado sob o regime de governo imperial.

Daí é que se seguiu a proclamação da independência, em 07.09.1822, e, logo na sequência, a edição da primeira Carta Constitucional do Brasil, editada em 1824 por D. Pedro I. Neste momento, o Brasil passou a se deparar com o problema da unidade, a ser equacionado pelo Imperador. Para tanto, leciona JOSÉ AFONSO DA SILVA que era preciso estruturar um poder centralizador e uma organização nacional que suprimissem os poderes regionais.[95]

Interessante observar que até então o que hoje se conhece por Estados, a despeito de certas limitações, detinham boa autonomia para a organização interna. Se mantida essa condição, certamente não haveria possibilidade de manutenção de um poder centralizador.

Por essa razão é que a Carta de 1824 manteve a divisão do território brasileiro na forma iniciada com as capitanias, mas as transformou em províncias, com regime jurídico mais rígido de organização, de forma que foi imposta uma maior subordinação ao ente central. Cada província era administrada por um presidente, nomeado pelo imperador e exonerável *ad nutum*.

A rigidez imposta na organização de entes locais acostumados com maior autonomia fez aflorar o ideal federalista no Brasil, ocasionando diversas revoluções de maior ou menor intensidade e importância, tais como a Inconfidência Mineira e a Revolução Pernambucana. Anota MARCOS NÓBREGA que *"um dos argumentos políticos mais consistentes ... se reporta ao fato de que os poderes oligárquicos locais já apresentavam suas demandas federalistas"*. A conjunção das *"tendências 'centrífugas'"* com os *"movimentos separatistas"* fez surgir a possibilidade de organização do Estado brasileiro como uma Federação.[96]

E, como explica CELSO RIBEIRO BASTOS, o federalismo americano iluminou, dada a relevante atuação de RUI BARBOSA nesse período, a adoção da forma Federativa no País,[97] quando da edição, em 15 de novembro de 1889, do Decreto n.º 1, ocasião em que as províncias foram transformadas em Estados. Conforme explica CELSO RIBEIRO BASTOS, RUI BARBOSA ratificou essa consagração ao afirmar que a *"nossa lâmpada de segurança será o direito americano, suas antecedências, suas decisões, seus mestres. A Constituição Brasileira é filha dele e a própria lei nos pôs nas mães esse foco luminoso."*[98]

Como se nota, apenas o caminho percorrido foi diverso daquele trilhado pelos federalistas americanos, na medida em que nos Estados Unidos os Estados detinham plena competência e soberania, a qual foi mitigada em prol do Ente Central, enquanto no Brasil o

---

[95] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 76.

[96] NÓBREGA, Marcos. Federalismo seletivo e equalização fiscal. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NOBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal, aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 184.

[97] Sobre o tema vale destacar, pela pertinência, a anotação feita por JOÃO CAMILO DE OLIVEIRA TORRES, ao explicar o fundamento da forma federativa encampada pelo art. 1º da Constituição de 1891: *"Mas, para o esquema que tinha em mente, que era o de doar à nação uma Carta calcada nos princípios norte-americanos, a Rui Barbosa pareceu indispensável aquela declaração dogmática e prévia, que, de jacto, habilitava as províncias com os poderes políticos que têm nas federações do tipo* yankee *e dissolvia a centralização de índole monárquica."* TORRES, João Camilo de Oliveira. **A Formação do federalismo no Brasil**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017. p. 27. Nesse mesmo sentido TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 39.

[98] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 107.

Ente Central abriu mão de seu poder como forma de fortalecer os Estados, por clara imposição destes.

Pode-se dizer, de toda forma, que em ambos os Países a ideia foi assegurar a coexistências de unidades autônomas e uma organização central, afastando possíveis rupturas territoriais, o que foi alcançado com êxito.

ABHNER YOUSSIF MOTA ARABI, no entanto, explica que como o Federalismo no Brasil foi implantado a partir de uma forma unitária para uma forma fracionária, *"as competências próprias das entidades subnacionais sempre foram vistas como concessões do poder central, não como prerrogativas próprias e naturais daqueles entes"*.[99]

Nesse sentido, complementa FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA[100]

> O surgimento da federação a partir de um Estado Unitário e por 'conversão ex lege' contribui para a instabilidade do federalismo brasileiro, não por ameaças significativas de separatismo, mas por recorrentes movimentos de centralização de poder ao longo de nossa história. Se, de um lado, a ausência de divisões étnicas ou religiosas no processo de formação do federalismo reduz as ameaças provenientes de movimentos separatistas; de outro lado, o processo de formação a partir de um Estado unitário, sem a presença de tais elementos, prova a sensação de que é sempre possível recentralizar e remodelar o federalismo conforme as circunstâncias do momento. Há, ao longo da história nacional, um movimento pendular entre centralização e descentralização, em grande parte determinado pelas pressões orçamentário-financeiras.

Essa origem histórica ensejou a formação de um pêndulo federativo no Brasil, ora com a atribuição de maiores poderes à União, ora com os Estados conseguindo fazer valer o pacto federativo, com a divisão do poder. Essa situação, aliás, reflete uma importante característica do federalismo no Brasil, qual seja, a insaciável sede de poder do órgão central, permeando a relação com os Estados ao longo desses cento e trinta anos e atraindo, de tempos em tempos, a necessidade de alterações constitucionais.[101]

É o que se verá a seguir.

1.5.1.1 A Constituição de 1891

---

[99] ARABI, Abhner Youssef Mota. **Federalismo brasileiro**: perspectivas descentralizadoras. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 31.

[100] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 478.

[101] SILVIO MEIRA anota que *"toda a história política brasileira em suas fases sucessivas, desde a Independência em 1822, apresenta esse fenômeno de centrifugismo e centripetismo, como se fosse a sístole e a dístole da nação, impulsionada para o futuro."*. MEIRA, Silvio. Federalismo e centralização. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 81-94, jul. 1979. p. 86. Disponível em: < http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/59899/58219 >. Acesso em: 11 set. 2020.

A primeira Constituição brasileira, promulgada em 1891, incorporou o anseio federalista, momento no qual, nos termos dos ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA

> [...] vencem as forças decentralizadoras, agora organizadas, mais coerentes, e não mera fragmentação e diferenciação do poder como as então existentes no período colonial, mas certamente como projeção daquela realidade colonial que gerou, no imenso território do País, os poderes efetivos e autônomos locais, agora também alinhados aos novos fatores que apareceram e se firmaram na vida política brasileira: o federalismo, como princípio constitucional de estruturação do Estado, e a democracia, como regime político que melhor assegura os direitos humanos fundamentais.[102]

Para REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA[103]

> Pode formar-se o Estado federal por agregação, que decorre da reunião de Estados preexistentes (decorrente de força centrípeta), como foi o caso norte-americano e por segregação, ou seja, resultante da descentralização de um Estado unitário, como ocorreu com o Brasil (advinda de força centrífuga). Como bem esclarece Bandeira de Mello 'na maioria das federações, a começar pelos Estados Unidos, uma força centrípeta impulsionou a modificação dos Estados, pois constituiu um movimento da periferia para o centro, integrando os Estados particulares em um único e novo Estado, com a retirada de vários poderes daqueles, os quais se concretizaram em a nova entidade criada. No México, como no Brasil e na Áustria, uma força centrífuga orientou essa transformação do Estado, que envolveu em uma direção do centro para a periferia, deslocando poderes para as coletividades inferiores.'

HELENO TAVEIRA TORRES complementa a avaliação desse período histórico aduzindo que[104]

> E foi assim que o Brasil Império, um Estado unitário, sem divisões políticas e administrativas dotadas de autonomia, deu ensejo à descentralização política, financeira e administrativa dos Estados nascentes. Não por 'agregação', porquanto não preexistiam como 'estatalidades', tampouco por 'segregação', mas por simples 'conversão' ex lege das províncias em Estados federados (art. 2º da CF), como um federalismo normativo. De fato, em 15 de novembro de 1889, o Brasil acordou unitário e dormiu uma federação, por um 'federalismo de Decreto'.
> De se ver, para a formação do federalismo brasileiro, ao não se evidenciar um 'pacto federativo' entre as unidades nascentes, só foi implantado devido às sucessivas crises fiscais do Império, ao que os ricos não pretendiam continuar a suportar. E, para a oligarquia daquela época, a federação jamais poderia

---

[102] SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 79.

[103] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 101-102.

[104] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 29.

> significar 'desintegração' da unidade nacional. Nesse contexto, o federalismo erguia-se mais como forma de conservação da unidade, além de ampliar os poderes da elite dominante, ao se converterem as províncias em Estados.

A partir dessa análise é que HELENO TAVEIRA TORRES, invocando a doutrina de ALFRED STEPAN, assinala a existência de dois modelos de federação: *"1) come together, quando as unidades são independentes entre si, mas constituem uma federação com o objetivo de mútua defesa ou crescimento comum; e 2) hold together, para países onde a unidade é anterior à descentralização e a federação emerge para responder às demandas por autonomia das partes constituintes e evitar desagregações."*[105] É possível falar, portanto, que o caso brasileiro assemelha-se ao *"hold together"*, pois não surgiu de um pacto de entes autônomos, mas, sim, a partir da descentralização de uma união pré-existente, com a finalidade de garantir a integridade do território.

O ideal federalista no Brasil foi encampado na Constituição de 1891, segundo CELSO DE MELO, a partir, principalmente, da instituição do Estado Federal, a separação de competências entre a União e os Estados-Membros, a transformação das províncias do império em Estados-Membros e a adoção da teoria de Montesquieu, com a previsão da tripartição de poderes entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.[106]

O retorno do poder aos Estados, a ser exercido em iguais proporções, no entanto, foi subtraído pelos entes economicamente mais desenvolvidos à época. O exercício do poder nacional restou concentrado nos estados de São Paulo e Minas Gerais, no que se convencionou denominar de política do café-com-leite.

O direcionamento das ações políticas foi marcado pela destinação dos recursos federais, a dispensa, pelo Governo Federal, dos impostos sobre exportações (de forma a reduzir o custo das exportações do leite e principalmente do café, extremamente desvalorizados diante do desenvolvimento dos demais mercados produtores) e até mesmo o pagamento da dívida contraída no exterior pelo Governo de São Paulo para financiar os produtores do principal ativo agrícola brasileiro na época.

Nos demais Estados não surgiram atividades econômicas capazes de torná-los prósperos e desenvolvidos, com a criação de grupos locais e a diversificação da sociedade

---

[105] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 38.

[106] FILHO, José Celso de Mello. **Constituição Federal anotada** (Emenda Constitucional 1, de 17.10.1969). 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 10.

brasileira. O progresso, que se inscrevera na nova bandeira que o regime republicano dera ao País, ficara circunscrito apenas a Minas Gerais e a São Paulo.

RAUL MACHADO HORTA anota que, a princípio, a política do café-com-leite pareceu ser interessante para a segurança do pacto federativo e estabilidade governamental, mas *"a evolução do processo exacerbou o propósito originário e a referida política converteu-se em forma oficial de intervenção eleitoral, contribuindo para viciar irremediavelmente o sistema representativo da Primeira República"*.[107] Em complemento, anota HELENO TAVEIRA TORRES que nesse período surgiu um *"federalismo oligárquico"*, a partir *"das oligarquias dominantes das províncias mais prósperas"*.[108]

Os grupos menos favorecidos, como era de se esperar, mesmo que não detentores do mesmo poder dos integrantes da oligarquia paulista e mineira, ainda assim deram início a um movimento voltado a garantir que o Governo Federal exercesse o poder de forma mais isonômica, restringindo a concentração de medidas direcionadas quase que exclusivamente a interesses locais.

ANTONIO PAIM explica a esse respeito que[109]

> [...] para tanto, era necessário que o Poder Central detivesse o Poder soberano, imune aos interesses locais e regionais, e que fosse efetivamente exercido pelo povo, de forma igualitária. O sentimento federalista foi novamente reativado, não para assegurar a união dos esforços dos Estados em benefício do bem e do desenvolvimento de todos, mas sim para assegurar a proteção dos Estados até então excluídos do sistema e principalmente do povo alocado às margens do poder, por essa razão menos favorecidos, tanto economicamente, quanto de ideias capitalistas aptas a fazê-los prosperar.

A adoção de um regime centralizador, com a alteração do centro do poder novamente para a União, portanto, foi uma resposta ao clientelismo, ao coronelismo e à política dos governadores dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais.[110] Essa evolução de pensamentos fez com que o regime dominante encontrasse o seu fim no governo do gaúcho Getúlio Vargas, que teve início em 1930 e foi marcado pela concentração do poder

---

[107] HORTA, Raul Machado. Problemas do Federalismo Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. v. 9, 1957. p. 71. Disponível em: < https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601 >. Acesso em: 04 maio 2019.

[108] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 28.

[109] PAIM, Antonio. Redirecionar o debate sobre o federalismo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 241-242.

[110] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 481.

nas mãos do Presidente e a implementação de políticas sociais direcionadas a todo o povo brasileiro, sem distinções em razão da localidade.

1.5.1.2 As Constituições de 1934 e de 1937

Na Era Vargas foi editada, primeiramente, a Constituição de 1934, a qual manteve as diretrizes estabelecidas na Carta anterior, como a federação, a república e a divisão de poderes, inovando apenas no campo das competências institucionais, com a atribuição de maiores poderes à União, e tributárias, com uma melhor discriminação das rendas da União, dos Estados e dos Municípios.

A Constituição de 1934, traz também, pela primeira vez, a previsão de distribuição das receitas tributárias entre os entes da federação. Como observa JULIANO DI PIETRO, foram instituídas a possibilidade de transferência dos impostos dos Estados para os Municípios e a obrigação de auxílio ao Nordeste com nunca menos que quatro por cento da receita tributária.[111] Essa importante previsão traz o embrião do federalismo cooperativo brasileiro, ou, nas palavras de HELENO TAVEIRA TORRES, o *"prenúncio de um modelo de federalismo fiscal cooperativo"*, o qual, contudo, não chegou a ser implantado naquele momento histórico.[112]

CELSO RIBEIRO BASTOS explica que, *"do ponto de vista histórico, a Constituição de 1934 não apresenta relevância"*, na medida em que se qualificou como um *"instrumento circunstancial que reflete os antagonismos, as aspirações e os conflitos da sociedade daquele momento, mas que estava fadada a ter uma curta duração, abolida que foi pelo golpe de 1937"*.[113]

A estabilidade do Federalismo brasileiro, portanto, foi mitigada a partir da promulgação da Constituição de 1937, período a partir do qual o Presidente GETÚLIO VARGAS instituiu a ditadura, dissolvendo o Parlamento e centralizando todo o poder no Executivo. Foram absorvidas pelo ente central as competências e as parcela das receitas tributárias outorgadas aos Estados e aos Municípios. Nesse período, conforme anota RAUL MACHADO HORTA, ocorreu a substituição da estrutura federal anterior pela de um *"Estado*

---

[111] PIETRO, Juliano Di. **A repartição das receitas tributárias**: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. Federalismo Fiscal. CONTI, José Maurício. (Org.). São Paulo: Manole, 2004. p. 70-72.

[112] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 31.

unitário descentralizado", sendo os Estados membros convertidos em *"coletividades territoriais descentralizadas"*.[114] Os entes locais passaram a se subordinar integralmente ao ente central.

CELSO DE MELLO aponta como características desse período a completa descaracterização prática do federalismo, tornando o Brasil um Estado apenas formalmente federal. *"As unidades federadas vieram a ser virtualmente despojadas de sua autonomia. Institui-se, em verdade, um federalismo nominal"*.[115] Sobre o tema complementa REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA que a centralização tributária resultou em uma arrecadação de 63% para a União, 28% para os Estados e 9% aos Municípios.[116]

A diminuição política dos Estados membros acabou por agigantar o Governo Federal, que passou a absorver praticamente todas as competências constitucionais.

1.5.1.3 A Constituição de 1946

A Constituição de 1946 retomou o federalismo, restaurando a autonomia das entidades federadas. Sobre o tema, pontua CELSO RIBEIRO BASTOS que *"a Federação, depois do período negro do Estado Novo, que praticamente a ignorou, recupera suas forças"*, de forma que *"implanta-se um regime federativo com garantias às autonomias dos Estados da mesma forma que se as temperam com a possibilidade de intervenção da União nestes para coibir abusos."*[117]

De toda forma, a União, que havia adquirido excessivo tamanho no regime pretérito, mantém boa parcela da sua estrutura. Nesse cenário, observa RAUL MACHADO HORTA que, *"dispondo de recursos múltiplos e de tamanha envergadura"* a União, portanto, passa a realizar a *"redistribuição de parcelas de suas rendas com os Estados-membros e os Municípios"*.[118]

---

[113] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 115.
[114] HORTA, Raul Machado. Problemas do Federalismo Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. v. 9, 1957. p. 72. Disponível em: < https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601 >. Acesso em: 04 maio 2019.
[115] FILHO, José Celso de Mello. **Constituição Federal anotada** (Emenda Constitucional 1, de 17.10.1969). 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 10.
[116] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 171.
[117] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 127.
[118] HORTA, Raul Machado. Problemas do Federalismo Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. v. 9, 1957. p. 73. Disponível em: < https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601 >. Acesso em: 04 maio 2019.

As lições de GILBERTO BERCOVICI anotam que a Constituição Federal de 1946 consolida *"a estrutura cooperativa no federalismo brasileiro, prevista já em 1934, com grande ênfase na redução dos desequilíbrios regionais, favorecendo, apesar do reforço do poder federal, a cooperação e integração nacional"*.[119] HELENO TAVEIRA TORRES concorda que foi com a Constituição de 1946 que teve origem o federalismo cooperativo, com a partilha da arrecadação dos impostos federais com os demais entes da federação.[120]

A autonomia financeira dada aos Estados, portanto, consolidou a retomada das bases federalistas no período de vigência da Carta Política de 1946.

1.5.1.4 A Constituição de 1967

A normalidade constitucional sobreviveu apenas até 1964, ocasião em que houve a tomada de poder pelos militares e a instituição, em 1967, de nova Carta Política, precedida logo depois pela Emenda Constitucional n.º 1, em 1969, que na prática representou outro texto constitucional, levando o País a viver uma ditadura, com a concentração do poder no Executivo, agora sob a coordenação dos militares. ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI pontua que *"a centralização do sistema federativo brasileiro atingiu, sem dúvida, o seu ápice após 1964, notadamente depois da edição da Constituição de 1967, cujos preceitos, neste particular, foram basicamente reproduzidos na Carta de 1969"*.[121]

O aspecto positivo foi a incorporação, no seio do texto constitucional, de um sistema tributário nascido sob o viés federativo e que deu origem, um ano antes, ao Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 1966. JOSÉ AFONSO DA SILVA ressalta que o regime tributário instituído a partir da Constituição de 1967 estabeleceu com rigor a definição das competências tributárias e ampliou a técnica do federalismo cooperativo, com a participação de um ente na receita de outro, ainda que com o predomínio da arrecadação na União.[122] Dentro dessa reforma do Sistema Tributário é que foram criados os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM).

---

[119] BERCOVICI, Gilberto. Percalços na Formação do Federalismo no Brasil. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, Bauru**, n 32, p. 39-58, ago / nov. 2001. p. 52.
[120] TORRES, Heleno Taveira. Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro. **Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico**. Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54. mar./ago. 2014. p. 31.
[121] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 31.
[122] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 89.

No entanto, ao longo do regime militar a União manipulou a estrutura tributária a seu favor, de forma a concentrar a receita correspondente. Especialmente em relação aos Estados, a União utilizou a sua competência para determinar as alíquotas e criar isenções do ICM, sem a anuência dos próprios envolvidos, que perderam a autonomia recém instituída. No campo das transferências constitucionais, o FPE, assim como o FPM, também foram alvos de ações limitadoras da União, que implementou redução nos correspondentes percentuais, bem como condicionou à entrega desses recursos a critérios por ela definidos. O Governo Federal passou, portanto, a controlar a destinação desses recursos nos entes periféricos. O resultado foi a alteração dos recursos tributários de 40,6% para a União e 46,3% para os Estados, em 1966, para 51,6% para a União e 35,2% para os Estados, em 1974.[123]

A evolução histórico-constitucional do Brasil ganhou a atualidade a partir da instituição da Assembleia Nacional Constitucional em 1985, formada pelos então membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, que resultou na promulgação da Constituição Federal em 1988.

1.5.1.5 As Origens da Constituição de 1988

A ditadura começou a declinar antes mesmo do seu sepultamento, em 1985, com eleições indiretas e, na sequência, a instauração da Assembleia Constituinte de 1987-1988. Já em 1982, dentro de um Governo alinhado aos ideais democráticos, foram promovidas eleições diretas para o Governo dos Estados. Como consequência, foi concebido um movimento denominado *Diretas Já*, o qual defendia que também para o Governo Federal deveriam ser realizadas eleições diretas.

Nesse período os Governos dos Estados ganharam força política e organizada, colocando na pauta dos debates a necessidade de restabelecer a normalidade federativa, com o fortalecimento dos entes locais a partir de autonomia política, administrativa e financeira. Ou seja, pretendiam os Estados compartilhar, efetivamente, o poder com a União.

FRANCISCO LUIZ CAZEIRO LOPREATO explica, nesse sentido, que a eleição direta dos Governadores alterou o quadro político de dependência do Governo Federal, pois passaram a depender da aprovação popular. Como consequência, o sucesso da gestão nos

---

[123] Cf. LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São

Estados se tornou requisito para a sobrevivência no campo político. O primeiro passo no sentido da demonstração da força dos Governos locais foi a aprovação, à revelia da aprovação da área econômica do Governo Central, da Emenda Constitucional n.º 23, de 1º de dezembro de 1983, conhecida como Emenda Passos Porto, que aumentou os percentuais do FPE.[124]

A descentralização ganhou força novamente no cenário político brasileiro, caminhando de mãos dadas com os anseios democráticos. O objetivo era o de afastar, de vez por todas, qualquer pretensão centralizadora que pudesse ressuscitar um regime ditatorial.

Nas lições de LEONAM BAESSO DA SILVA LIZIERO, *"o Brasil, a partir de 1985, iniciou sua transição da ditadura militar – que solapou o princípio federativo da República – para o regime democrático, no qual havia grande pretensão de descentralização dos poderes da União para os Estados em razão da crise do modelo estatal centralista e interventor"*.[125] A Assembleia Constituinte absorveu a crítica à centralização, de forma que estabeleceu *"como grande diretriz, seja pelos discursos dos Constituintes, seja pela audiência das autoridades acadêmicas consultadas, a descentralização por meio do aumento do poder dos Estados"*. [126]

Esse foi o viés que norteou os trabalhos da Assembleia Constituinte, sendo representado pelo termo *fortalecimento* dos entes subnacionais, o qual acaba por aparecer por quarenta e cinco vezes apenas no Relatório da Subcomissão dos Estados, parte integrante da Comissão de Organização do Estado. Nesse sentido, é possível pinçar passagens do tipo *"nossa Subcomissão está a serviço da autonomia dos estados e do fortalecimento da Federação"*[127] e *"Eu colocaria, Sr. Ministro, que V. Ex.ª como ex-Constituinte, tem a perfeita noção de que, praticamente, é um consenso, a nível de*

Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002. p. 49-55.

[124] LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002. p. –102-103.

[125] LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **Estado Federal no Brasil: o federalismo na Constituinte de 1987/1988 e a descentralização pela assimetria.** Florianópolis: Emodara, 2018. p. 19.

[126] LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **Estado Federal no Brasil: o federalismo na Constituinte de 1987/1988 e a descentralização pela assimetria**. Florianópolis: Emodara, 2018. p. 70.

[127] Senado Federal. Anais da Assembleia Constituinte. p. 110. Disponível em: < http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituinte/2b_Sub._Dos_Estados.pdf>. Acesso em: 25 out. 2019.

Assembléia Nacional Constituinte, o fortalecimento da Federação. Este, sem dúvida nenhuma, passa pelo fortalecimento dos Estados, pela descentralização do Poder".[128]

LEONAM BAESSO DA SILVA LIZIERO, ao analisar os trabalhos das três comissões nas quais o tema foi tratado - Subcomissão da União, Distrito Federal e Territórios, Subcomissão dos Estados e Subcomissão dos Municípios e Regiões –, concluiu[129]

> Verifica-se, ao analisar o trabalho das três subcomissões ligadas à Comissão de Organização do Estado, a existência de toantes discursos a favor da descentralização para o novo Estado federal, o que leva a inferir o desejo pelo movimento centrífugo do federalismo brasileiro. Deste modo, é possível afirmar que houve uma dominância neste sentido durante a Constituinte de 1987/1988, o que leva a pensar os parâmetros de interpretação para a dinâmica do federalismo presente na Constituição. O federalismo esperado para o novo texto era um federalismo que reforçasse a autonomia dos Estados federados e dos Municípios, de maneira especial que distribuísse as competências de modo a dar razoável margem para suas legislações e execução de suas obrigações constitucionais.

Dessa forma é que, conforme leciona RAUL MACHADO HORTA, *"a Constituição Federal de 1988, eliminando os entulhos da Emenda n.º 1, reconstruiu, peça por peça, o edifício federal, repondo o federalismo no curso de suas regras definidoras"*, sendo que *"a Assembleia Constituinte de 1987-1988, acolhendo aspirações generalizadas do Povo, da Sociedade, dos Partidos, da opinião pública, promoveu a inserção do federalismo na Constituição"*.[130]

ENRIQUE RICARDO LEWANDOWSKI pontua sobre o tema[131]

> Com a Constituição de 1988, porém, verificou-se novamente a descentralização do sistema, de modo consistente com o movimento pendular que caracteriza o federalismo brasileiro. E é interessante notar que os governadores e deputados estaduais, bem como os prefeitos e vereadores municipais, livremente eleitos pela população antes dos trabalhos da Assembleia Constituinte, exerceram grande pressão sobre os deputados e senadores constituintes para que a nova Carta Magna outorgasse maiores recursos e ampliasse a esfera de competência dos Estados e Municípios.

---

[128] Senado Federal. Anais da Assembleia Constituinte. p. 120. Disponível em < http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituinte/2b_Sub._Dos_Estados.pdf>. Acesso em: 25out. 2019.

[129] LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **Estado Federal no Brasil: o federalismo na Constituinte de 1987/1988 e a descentralização pela assimetria**. Florianópolis: Emodara, 2018. p. 156.

[130] HORTA, Raul Machado. **Constituições Federais e o Pacto Federativo**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 176. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

[131] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 32.

No mesmo sentido é a doutrina de FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA, que assinala ter ocorrido na época um *"federalismo estadualista"* e *"ultrapresidencialismo estadual"*, combinação essa que movimentou o pêndulo em prol dos governadores, conferindo a eles o protagonismo na redemocratização.[132]

A descentralização idealizada pelo constituinte foi expressa por ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR e MARINA SOARES MARINHO da seguinte forma[133]

> A CRFB/88, instituída à luz da redemocratização do País, firmou o federalismo como princípio constitucional garantidor da descentralização do poder político e fiscal. Buscou romper com a tradição centralizadora que acompanhou todas as outras Constituições brasileiras, em menor ou maior medida, formatando uma verdadeira federação. Nesse compasso, o princípio federativo aparece como cláusula pétrea, devendo o equilíbrio federativo, portanto, ser mantido, não se admitindo sua ruptura sequer por emendas constitucionais.

Portanto, imperou na Assembleia Constituinte de 1987-1988 o sentimento de que era necessário descentralizar o poder, reconstruindo os pilares federativos, como forma mais imediata de por uma pá de cal nos períodos nos quais a centralização ocasionou a ruptura da democracia, em especial durante o Regime Militar, cujos nefastos efeitos ainda estavam frescos na mente dos políticos, autoridades e juristas que participaram da edição da Carta de 1988. O caminho escolhido, sem sombras de dúvidas, foi no sentido do fortalecimento dos entes subnacionais. A federação brasileira foi redesenhada para atender o anseio pela descentralização, em benefício dos Estados.[134]

1.5.2 A Constituição de 1988

---

[132] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 483.

[133] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O debate a respeito da DRU: a fraude à Constituição e o desequilíbrio federativo. In: SCAFF, Fernando Facury et al.(Coords.). **Federalismo (s) em juízo.** São Paulo: Noeses, 2019. p. 725.

[134] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 483. No mesmo sentido, TERESA TER-MINASSIAN, analisando todo o caminho percorrido no País até a ordem constitucional vigente, assinala que: *"The history of intergovernmental fiscal relations in Brazil has been characterized by alternating phases of decentralization and recentralization. The period of the dictatorship, from the mid-1960s to the mid-1980s, was marked by strong centralist tendencies, with a clearly dominant role of the federal government and its enterprises int the management of public resources, as well as in the economy as a whole. The democratization process, culminating in the enactment of the 1988 Constitucion, was accompanied by a resurgence of decentralization trends. These tendencies have been especially marked on the revenue side, resulting in a relatively high degree of control over revenue sources by the state and local governments, compared with other large federations around the world."* TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 438.

A Constituição Federal de 1988 adota o Federalismo como um princípio fundamental. Essa escolha é verbalizada no seu artigo 1º, ao prescrever que a República Federativa do Brasil é a *"união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal"*, assim como em seu artigo 60, § 4º, I, que o qualifica na condição de *"cláusula pétrea"*.

Assinala CELSO RIBEIRO BASTOS que *"o princípio federativo é uma das vigas mestras sobre as quais se eleva o travejamento constitucional. É mesmo tão encarecido e enfatizado pela lei maior, a ponto de ser subtraído da possibilidade de ser alterado até mesmo por via de emenda constitucional"*.[135] Para RAUL MACHADO HORTA, o *"texto da Constituição Federal de 1988 é a sede de renovado compromisso Federativo, com a recepção das aspirações da alma coletiva, que a Assembleia Constituinte consagrou"*.[136]

No mesmo sentido, explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA que[137]

> Aqui chegados, remarcamos que o princípio federativo está entre os mais relevantes de quantos nosso Direito alberga, como, aliás, podemos inferir da só leitura do art. 60, parágrafo 4, I, da CF.
> Geraldo Ataliba, analisando disposição semelhante contida na Constituição de 1967/1969 (art. 47, parágrafo primeiro), foi sobremodo feliz ao averbar: '(...) o princípio federal, em suas mais essenciais exigências, só pode ser revogado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra o Texto Constitucional e ab-rogue categoricamente todo o sistema, a partir de suas bases. Só avassaladora revolução popular pode anular o princípio federal'.
> Logo, enquanto a atual Constituição estiver irradiando efeitos, é terminantemente proibida proposta de emenda constitucional que, ainda que por via transversa, colime suprimir ou modificar nossa Federação.

Pertinente destacar, ainda, a ressalva tecida por SEPÚLVEDA PERTENCE, no sentido de que as cláusulas pétreas *"não são garantias de intangibilidade de literalidade de preceitos constitucionais específicos da Constituição originária – que, assim, se tornariam imutáveis – mas sim do seu conteúdo nuclear"*. Nesse contexto, o princípio da forma federativa de Estado *"não pode ser conceituado a partir de um modelo ideal e apriorístico*

---

[135] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 281.

[136] HORTA, Raul Machado. **Constituições Federais e o Pacto Federativo**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 177. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

[137] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 169.

de Federação, mas sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição".[138]

Seguindo essa ordem de ideias, verifica-se que o texto constitucional vigente sedimentou, como características cobertas com o manto da imutabilidade, pois inerentes ao Federalismo: i) a união indissolúvel da República Federativa (artigo 1º); ii) a pluralidade dos entes constitutivos da República federativa – União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 18); iii) a repartição de competências (artigos 22 a 24);[139] iv) a autonomia dos Estados e dos Municípios (artigos 25 a 31); v) a representação dos Estados nas decisões da União, por meio do Senado Federal (artigos 44, 46 e 52); vi) a existência de um Poder Judiciário competente para dirimir conflitos federativos (artigo 102, I, 'f'); e vii) a previsão de fontes de recursos tributários aos Estados e aos Municípios (artigos 155 a 162).

RAUL MACHADO HORTA anota acerca dos elementos ora suscitados[140] que *"representam as decisões constitucionais fundamentais da Federação"*, formando *"o núcleo, o cerne, a substância da Constituição materialmente federal"*.[141] HELENO TAVEIRA TORRES, por sua vez, explica que[142]

> Cumprir o projeto constitucional do federalismo brasileiro é aprofundá-lo nos seus fundamentos e valores, ou seja, reconhecer sua função de separação de poder no Estado, assegurar a descentralização política e administrativa, atender aos ditames do cooperativismo financeiro, pela autonomia das competências impositivas e distribuição do produto dos tributos arrecadados, além de participação nas decisões de órgãos federais comuns, especialmente do Senado, nas suas distintas competências em matéria de tributos estaduais, como é o caso das alíquotas interestaduais do ICMS.

---

[138] STF, MC na ADI 2.024-2 / DF, Tribunal Pleno, DJ 01.12.2000.

[139] Especialmente acerca da repartição de competências legislativas, a Constituição Federal fixou a técnica da legislação concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal (artigo 24), caso em que a União estabelece normas gerais e os Estados as normas suplementares, ou, na ausência daquelas, normas gerais. Há, inclusive, a possibilidade de os Estados legislarem sobre questões específicas de competência privativa da União (artigo 23, parágrafo único). A importância desse tema é confirmada por ALEXANDRE DE MORAES, no sentido que *"as regras de distribuição de competências legislativas são alicerces do federalismo e consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito"*. STF, ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018, DJ 10.08.2018.

[140] RAUL MACHADO HORTA arrola 12 características, as quais foram reduzidas por questões metodológicas, de forma a se alinhar aos pontos principais, inerentes ao Federalismo, de interesse ao presente trabalho.

[141] HORTA, Raul Machado. **Constituições Federais e o Pacto Federativo**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 178. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

Aprofundando um pouco mais a análise do Federalismo brasileiro, sustenta RAUL MACHADO HORTA que, dentre as diversas peculiaridades, destaca-se o prestígio à repartição de competências em grau tão avançado que designado como *federalismo cooperativo ou de equilíbrio*. O texto constitucional de 1988, deixando a acentuada centralização do período pretérito, não apenas reduziu os poderes centrais e aumentou os subnacionais, como também operou *"a dosagem das competências federais, estaduais e municipais, de modo a instaurar o equilíbrio entre o ordenamento central da Federação e os ordenamentos parciais"*.[143]

HELENO TAVEIRA TORRES concorda com esse pensamento, aduzindo que a Constituição Federal de 1988 efetivamente implantou um *"federalismo de equilíbrio"*, fixando uma correlação entre o *"fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas"* e o *"aprimoramento das competências das unidades periféricas"*, alcançando *"no equilíbrio suas melhores virtudes a serem concretizadas"*.[144]

À luz do exposto é possível confirmar que a Constituição de 1988 ratificou, com linhas indeléveis, o Federalismo, prestigiando as suas duas principais características, a existência de entes autônomos, com contundente descentralização do poder, permitindo que todos, inclusive os entes periféricos, participem ativamente da vida social, econômica e política da Nação. É esse o ponto central do Federalismo brasileiro, prestigiado e protegido pelo texto constitucional de 1988.

1.5.2.1 O Federalismo Fiscal na Constituição de 1988 e a Ênfase à Autonomia Financeira dos Estados

A decorrência lógica da descentralização prevista no Federalismo brasileiro é a atribuição de receitas aos entes federados, o que é sintetizado na expressão *quem dá os fins, dá os meios*. Afinal, como explica ELLEN GRACIE, *"para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva, e não apenas virtual,*

---

[142] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 42.

[143] HORTA, Raul Machado. Constituições Federais e o Pacto Federativo. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 179. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira", toda ela baseada na *"repartição de competências e de receitas tributárias"*.[145] A repartição de competências e de receitas tributárias, portanto, configura um dos pilares da autonomia dos entes políticos.[146]

Nesse contexto, integrando-se ao Federalismo na Constituição de 1988, como corolário, inclusive, da acentuada descentralização de competências (poder) entre os entes federados, encontra-se a questão da repartição de receitas. No Federalismo brasileiro, para que os entes possam arcar com suas responsabilidades, o texto constitucional vigente optou por lhes conferir um adequado rol de recursos financeiros, em especial, o mais relevante deles, o tributário.

Nesse sentido, anota RAUL MACHADO HORTA[147]

> Na análise da repartição de competências, não se pode desconhecer que a competência tributária, organizada no sistema tributário nacional, contemplando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, é desdobramento econômico-financeiro da repartição constitucional de competências e nele se integra, na parte definidora da forma federativa de Estado.

Assim é que a Constituição Federal de 1988, delineou um rígido e aparente inesgotável sistema de recursos tributários aos entes federados, discriminando as fontes de receitas tributárias próprias e a repartição do produto da arrecadação, sejam diretamente de outros entes, sejam indiretamente, via fundos com fins específicos.

Inicialmente, verifica-se que a Constituição Federal fixou rígida repartição de receitas tributárias diretas, outorgando as materialidades passíveis de oneração à competência de cada ente, conforme artigos 153 a 154, que regulam os impostos de competência da União, 155, dos Estados, e 156, dos Municípios.[148]

---

[144] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 32.

[145] STF, RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010, DJ 24.02.2011.

[146] STF, RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010, DJ 24.02.2011.

[147] HORTA, Raul Machado. **Constituições Federais e o Pacto Federativo**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 182. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

[148] À União também foi atribuída a competência para instituir empréstimos compulsórios, destinados ao atendimento de "despesas extraordinária, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência" ou no caso de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" (art. 148), assim como as contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das entidades paraestatais (art. 149) e previdenciárias (195). A exceção delineada pela Constituição consistiu na possibilidade dos demais entes federados "instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio,

Destaca-se que na moldura do federalismo fiscal coube aos Estados a competência para instituir e arrecadar o tributo de maior importância em termos de arrecadação à época, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS, o que será abordado em tópico específico, mais a frente.

Não obstante, a Constituição ainda definiu as fontes de receitas compartilhadas, prescrevendo hipóteses voltadas a mitigar o desequilíbrio na arrecadação, decorrentes de diferenças regionais. REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA explica a esse respeito que *"cada unidade federada possui a disponibilidade de recursos próprios, cabendo-lhe exercer sua atividade tributária e, de outro lado, efetua uma racional transferência de recursos, das unidades maiores para as menores, a fim de propiciar a todos os meios necessários para cumprimento de suas atribuições constitucionais"*.[149] HELENO TAVEIRA TORRES complementa esse pensamento anotando que *"as virtudes do constitucionalismo financeiro cooperativo de equilíbrio estão justamente na manutenção das competências com um sistema justo de distribuição de rendas entre as unidades federadas."*[150]

Trata-se, nos termos da doutrina de JOSÉ MAURÍCIO CONTI e GABRIEL LOCHAGIN, da redistribuição de rendas dentro do contexto federal, *"como instrumento de promoção da equidade inter-regional, o que decorre da própria função do Estado de caminhar em direção a uma maior igualdade entre seus cidadãos"*.[151] Como principal fonte redistributiva dentro da Federação brasileira, identificam-se as transferências intergovernamentais, forma na qual os recursos dos entes mais prósperos são redirecionados aos menos favorecidos, de maneira a assegurar a *"suficiência do dinheiro disponível a cada ente"*.[152]

Nesse sentido o texto constitucional estabeleceu, sobre a arrecadação tributária, a repartição direta, *"através da qual se redistribui o que foi recebido diretamente por uma*

---

em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social". Remanesce para a União, ainda, a competência para instituir impostos sobre materialidades não outorgadas aos entes periféricos, ou, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários (art. 154).

[149] OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 108-109.

[150] TORES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 32.

[151] CONTI, José Maurício; LOCHAGIN, Gabriel. Federalismo fiscal brasileiro e o novo FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal). In: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em evolução, estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 58.

[152] CONTI, José Maurício; LOCHAGIN, Gabriel. Federalismo fiscal brasileiro e o novo FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal). In: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em evolução, estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 59.

unidade federada à outra", e a repartição indireta, *"através da qual se redistribui o que foi recebido para outras unidades federadas, através de um sistema denominado Fundos de Participação"*, conforme explica FERNANDO FACURY SCAFF.[153]

Sobre a repartição indireta, anota JOSÉ MAURÍCIO CONTI que a *"participação ocorre quando parcelas de um ou mais tributos são destinadas à formação de fundos, e posteriormente os recursos que compõem os fundos são distribuídos aos beneficiários, segundo critérios previamente definidos"*.[154]

Essa sistemática delineada na Constituição Federal (arts. 157 a 159) atua de forma a impor, sem a possibilidade de *"retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos"* (art. 160), a transferência de parcela da arrecadação de um ente para outro.

Por exemplo, 50% do ITR, de competência da União, deve ser destinado aos Municípios onde estão localizados os imóveis rurais (158, II), enquanto 50% do IPVA, de competência dos Estados, devem ser compartilhados com os municípios onde houve o licenciamento dos veículos (158, III). Aos Fundos de Participação, a Carta Política de 1988 estabelece, principalmente, a transferência de 49% do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e do IPI, ambos de competência da União, parte para o Fundo de Participação dos Estados e parte para o Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, 'a' e 'b'), nos termos da definição a ser dada por Lei Complementar e fiscalização do Tribunal de Contas da União (art. 161).

Observa-se, ainda, que a parcela destinada aos Fundos pode ter destinação específica ou não. Os recursos dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios podem ser livremente utilizados por esses entes. Por exemplo, o Fundo composto por 3% da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI, deverá ter os recursos aplicados no financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, 'c').

Diante dessa consistente discriminação de fontes de arrecadação e compartilhamento de receitas nota-se que a Constituição Federal de 1988 bem pavimentou o alicerce fundamental do Federalismo, outorgando autonomia financeira, principalmente, aos Estados, de forma a que possam exercer, sem restrições ou ingerências, as suas

---

[153] SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 112, n. janeiro, 2005. p. 20.

[154] CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 38.

autonomias política e administrativa e, consequentemente, preservar a descentralização de poder então idealizada.[155]

1.6 Conclusão Parcial

O Federalismo, organização política interna que viabiliza a convivência de unidades autônomas, com descentralização do poder, foi adotado no Brasil com o claro intuito de evitar rupturas territoriais. A União, na fase de transição entre a monarquia e a democracia, diluiu parte do seu poder de forma a constituir esferas políticas e administrativas periféricas, com autonomia.

A partir desse momento, pelos próximos cem anos, o Brasil vivenciou rupturas da ordem federativa, motivadas pela incessante pretensão do ente central de absorver novamente todo o poder. A mais conturbada delas foi a vivenciada sob a tutela da Constituição de 1967, período em que o País foi governado pela ditadura militar.

O trauma ocasionado motivou a consolidação de nova ordem constitucional, com extrema atenção ao federalismo e aos seus pilares. Nesse cenário é que os Estados foram fortalecidos, na qualidade de guardiões do federalismo, dotados de plena capacidade administrativa e política, responsáveis, portanto, pela preservação da descentralização do poder.

Para o exercício de tamanha atribuição o texto constitucional vigente idealizou uma engrenagem potente de recursos aos Estados, fundada, basicamente, no ICMS.

O ideal federativo encampado pela Constituição Federal de 1988, no entanto, não se concretizou ao longo dos anos, tendo em vista que, conforme se verá, os Estados não se tornaram autossuficientes, especialmente em termos financeiros, o que foi ocasionado, em grande medida, pela desidratação do potencial arrecadatório do ICMS. Abre-se espaço para a necessidade de composição política – dependência – do órgão central para a obtenção de recursos, com consequências negativas para a autonomia política e administrativa dos Estados, mas benéficas para a concentração do poder na União.

---

[155] De forma clara e precisa, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO confirma a importância do federalismo fiscal no Brasil da seguinte forma: *"Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade. Entre nós, a federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável."* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário do Brasil – Federalismo e Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 138.

2 CRISE FISCAL DOS ESTADOS

2.1 Noções Introdutórias

No capítulo precedente foi assentada a premissa de que o Federalismo pressupõe a autonomia financeira dos entes, única forma de garantir-lhes efetiva autonomia política e administrativa. A Constituição Federal de 1988, editada com o forte intuito de assegurar a descentralização, encampou a diretriz federativa consistente na suficiência de recursos, outorgando aos Estados fontes diretas de receitas tributárias, bem como parcela da arrecadação dos impostos de competência da União.

Ao assim dispor, pode-se verificar que o texto constitucional idealizou uma situação de equilíbrio orçamentário nos Estados (recursos aptos a suportar as despesas), na medida em que também incorporou a diretriz da sustentabilidade como um dos seus pilares.

Contudo, é possível identificar que os Estados encontram-se atualmente em situação de crise fiscal, o que é revelado a partir do desequilíbrio orçamentário vivenciado ao longo do período pós-Constituição de 1988, situação essa que acaba por comprometer toda a estrutura federativa construída pelo texto constitucional vigente. Ou seja, a despeito de todos os esforços no sentido de atribuir independência financeira aos Estados, na prática, o passar dos anos revela que esses entes não conseguiram, com forças próprias, estabelecer uma relação saudável entre a arrecadação e as despesas.

Essa situação particular dos Estados encontra-se inserida no tema do equilíbrio orçamentário,[156] sendo o desequilíbrio nas contas públicas o corolário lógico de crise fiscal. De acordo com esses limites o presente tópico abordará, até mesmo como forma de justificar a sua importância jurídica, o tema do equilíbrio como valor atual do Direito Financeiro, passando pelo exame das regras que o efetivam no ordenamento jurídico nacional, até chegar ao ponto em que será possível confirmar, a partir da análise acerca do descumprimento dessas normas pelos Estados, que esses entes vivenciam, atualmente, o seu inverso, o desequilíbrio, com consequente situação de crise fiscal.

---

[156] Trilhando o mesmo caminho de ESTEVÃO HORVATH e WEBER DE OLIVEIRA, opta-se por utilizar como sinônimos as expressões “equilíbrio orçamentário”, “equilíbrio fiscal” e “equilíbrio financeiro”. cf. HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao

2.2 O Equilíbrio Orçamentário Como Valor do Direito Financeiro Atual

ESTEVÃO HORVATH e JAMES GIACOMONI explicam que o Direito Financeiro observou uma alteração de paradigma ao longo do século XX. Em seu início, motivado sobretudo pela crise vivenciada no período entre guerras, com o *crash* norte americano em 1929, prosperou a escola keynesiana (JOHN MAYNARD KEYNES), que defendia a ideia de que o endividamento público era necessário para viabilizar o pleno emprego, de forma que não era o orçamento que equilibrava a economia, mas sim o contrário. Nessa época os déficits orçamentários eram não apenas aceitos, como conscientemente produzidos a partir do gasto público utilizado como indutor da economia. O equilíbrio das contas públicas era, por outro lado, menosprezado.[157]

A percepção de que essa doutrina não era tão eficaz como aparentava teve o seu ápice com a crise da década de 70, que encontrou os governos altamente endividados, prolongando a situação adversa. Como consequência verificou-se a necessidade do equilíbrio nas contas públicas, ou, mais precisamente, *o equilíbrio entre receitas e despesas.*

J. R. CALDAS FURTADO, por sua vez, destaca que a análise dos diversos ciclos econômicos, com a existência de déficits e seus efeitos, ensejou a formação do pensamento, na doutrina moderna, de que *"não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia"*.[158]

Sobre o tema, pontua JOÃO RICARDO CATARINO:[159]

> A consolidação orçamental é fundamental, pois ela gera uma situação de equilíbrio orçamental e este é uma condição importante (ainda que não suficiente), para o crescimento econômico de um País. Por outro lado, em situação de (maior) equilíbrio orçamental, qualquer país tem tendência a diminuir os valores da sua dívida pública. Bem vistas as coisas, facilmente se compreende que um país excessivamente endividado fica dependente dos mercados financeiros, dos seus credores e acaba por pagar mais pelos empréstimos que necessita contrair, perdendo capacidade de negociação face aos investidores internacionais.

---

concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 186.

[157] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 162-166. GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16. ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012. p. 79-80.

[158] FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de Direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 88.

[159] CATARINO, João Ricardo**. Princípios de Finanças Públicas**. Coimbra: Almedina, 2011. p. 154-155.

JOÃO RICARDO CATARINO anota, ainda, que *"o equilíbrio orçamental tem inúmeras vantagens pois reflete-se na sanidade das contas públicas",* na medida em que permite eliminar ou reduzir o déficit público, atribuindo segurança aos agentes do mercado e reforçando a estabilidade, aspectos necessários para o crescimento econômico. Também libera recursos do orçamento para investimentos ou redução dos tributos, com *"impulso decisivo para a atividade econômica"*.[160]

Nesse ponto é possível até mesmo destacar que a forte intervenção do Estado na economia é que levou países seriamente afetados pela crise de 2008, sobretudo integrantes da União Europeia e os Estados Unidos, a retornarem à solvência financeira, o que indica que a teoria keynesiana ainda encontra eco, como destaca ESTEVÃO HORVATH.[161]

Pode-se notar, contudo, que a doutrina que enaltece o endividamento como indutor da economia atualmente é aplicada na prática apenas de forma pontual, sendo perceptível que, a longo prazo, não se revela sustentável. O gasto público em excesso é suportado exatamente por pretéritos anos de equilíbrio, inclusive com a formação de poupança a ser utilizada para os períodos de turbulência.[162]

Essa consciência ganhou corpo mundial, conforme explica MARCUS ABRAHAM, a partir de esforços do Fundo Monetário Internacional, que consolidou em seu *Fiscal Transparency* regras de transparência fiscal, e, também, por meio da normatização interna do assunto em países como a Nova Zelândia e os Estados Unidos, que editaram, respectivamente, o *Fiscal Responsability Act*, de 1994, e o *Budget Enforcement Act*, de 1990, ambas as normas com mecanismos de controle do gasto público.[163]

ALLEN SCHICK confirma que a preocupação com o equilíbrio orçamentário tem feito diversos países estabelecerem processos contínuos para avaliar a capacidade de manter a estabilidade fiscal por um período prolongado.[164] Cita, como exemplo, passagem extraída de Relatório Intergeracional produzido na Austrália em 2002, no sentido de que *"fiscal*

---

[160] CATARINO, João Ricardo. **Princípios de Finanças Públicas**. Coimbra: Almedina, 2011. p. 157.

[161] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 173.

[162] ALLEN SCHICK ensina que a preocupação com a sustentabilidade do orçamento é verificada sobretudo nos países que vivenciam estágio menos avançado de desenvolvimento e, que, portanto, são mais vulneráveis a distúrbios cíclicos, sendo tema de atenção do Fundo Monetário Internacional (FMI). (SCHICK, Allen. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. **OECD Journal on Budgetting**, 5, n. 1, 2005. p. 108 - 109).

[163] ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5ª. ed., ver. Atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. –381-384.

[164] SCHICK, Allen. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. **OECD Journal on Budgetting**, 5, n. 1, 2005. p. 108.

sustainability […] ensures future generations of taxpayers do not face an unmanageable bill for government services provided to the current generation". A sustentabilidade fiscal, nesses limites, *"promotes fairness in distributing resources between generations of Australians"*.[165]

Os países da Europa ocidental, em particular, representam ponto emblemático em relação ao tema do equilíbrio orçamentário.

Sobre essa questão, anota ESTEVÃO HORVATH que a União Europeia teve como norte a estabilidade de seus membros, *"não somente para coordenar a política orçamentária, mas também a própria política econômica"*. Dessa forma é que, com a assinatura do Tratado de Maastricht, em 1992, *"foram estabelecidos os critérios de disciplina orçamentária, cuidando de limitações sobre o gasto público e realçando o papel estabilizador do orçamento"*. Na sequência, por meio do Tratado de Amsterdam, de 1997, foram fixadas regras obrigando o equilíbrio orçamentário e o controle dos déficits públicos excessivos, sob o comando do Conselho Europeu.[166]

A despeito de certa mitigação dessas regras frente ao seu descumprimento pela França e pela Alemanha, explica ESTEVÃO HORVATH que o cenário pós-crise de 2008 reavivou a ingerência da *"coordenação orçamentária"* da Comunidade Europeia sobre a política econômica de seus membros, com o intuito principal de manter o equilíbrio financeiro do bloco.[167]

Atualmente, portanto, é possível identificar que constitui um valor do Direito Financeiro a questão do equilíbrio orçamentário, exatamente como forma de impulsionar, de forma sustentável, o desenvolvimento econômico dos países.

2.2.1 O Equilíbrio Orçamentário sob a Óptica do Direito Intergeracional

Em acréscimo do equilíbrio orçamentário como pressuposto para o desenvolvimento econômico sustentável, deve-se considerar também o fato de que a conta do endividamento defendida pela teoria keynesiana em algum momento terá que ser

---

[165] SCHICK, Allen. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. **OECD Journal on Budgetting**, 5, n. 1, 2005. p. 113.
[166] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 166.
[167] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 167.

suportada. Logicamente que, se as gerações presentes vivenciam situação de déficit, com alto gasto estatal, as dívidas contraídas recairão sobre as gerações futuras.

LUCIANA RIBEIRO CAMPOS ressalta que *"um dos problemas mais evidentes quando em causa os direitos (inter)geracionais é o endividamento público"*. Assim, *"o endividamento do governo no presente leva a indesejáveis futuros encargos financeiros sobre os cidadãos, porque os impostos devem ser cobrados para reembolsar os empréstimos contraídos anteriormente, incluindo os juros a pagar"*.[168]

Importante assinalar, com base na doutrina de LUIS FELIPE VIDAL ARELLANO, que o princípio do equilíbrio intergeracional configura um subprincípio da isonomia, *"refletindo a necessidade de respeito à igualdade entre gerações em direitos, abstendo-se as diversas gerações de agir em prejuízo das gerações seguintes"*.[169] Sob a forma de um pensamento que transcende o indivíduo, cada geração tem que se responsabilizar pela próxima, assegurando uma mínima preservação de condições socioeconômicas. Trata-se, portanto, de assegurar o equilíbrio financeiro intergeracional, coibindo o superendividamento público. [170]

Interessante ainda mencionar, com base na doutrina de ALLEN SCHICK, que a preocupação com as gerações futuras decorre não apenas sob o viés do compartilhamento de gastos presentes, mas também sob a perspectiva dos gastos sociais futuros com o aumento da idade da população – o que, por exemplo, motiva os Estados Unidos a, anualmente, repassar a sustentabilidade a longo prazo de dois dos mais importantes gastos orçamentários, a segurança social e o Medicare.[171] O endividamento, portanto, deve ser consciente, de forma a não prejudicar o próprio pagamento das despesas futuras com o crescimento dos encargos sociais.

Daí a razão de GABRIEL LOCHAGIN e JULIANA OLIVEIRA DOMINGUES explicarem que o crédito público deve ser utilizado à luz de uma *"distribuição intergeracional justa"*, de forma que os encargos da dívida pública, a serem suportados pelas gerações futuras, devem representar para eles algum proveito. E isso só ocorrerá se forem aplicados em

---

[168] CAMPOS, Luciana Ribeiro. **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade**: do planejamento à execução orçamentária. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015. p. 246.

[169] ARELLANO, Luis Felipe Vidal. **O problema da representação das futuras gerações no endividamento público**: repercussões para o princípio jurídico de equilíbrio intergeracional. Dívida Pública. Série Direito Financeiro, coordenada por CONTI, José Maurício. São Paulo: Blucher, 2018. p. 344.

[170] ARELLANO, Luis Felipe Vidal**. O problema da representação das futuras gerações no endividamento público**: repercussões para o princípio jurídico de equilíbrio intergeracional. Dívida Pública. Série Direito Financeiro, coordenada por CONTI, José Maurício. São Paulo: Blucher, 2018. p. 351.

[171] SCHICK, Allen. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. **OECD Journal on Budgetting**, 5, n. 1, 2005. p. 108-109.

investimentos, cuja utilidade se pressupõe produzir efeitos ao longo do tempo. Nesses moldes, tratando-se de gastos com investimentos, é possível haver uma distribuição de ônus equânime, tendo em vista que também não seria adequado atribuir os custos desses investimentos apenas às gerações presentes. Todos os beneficiários, portanto, devem contribuir para o custeio dos encargos decorrentes do endividamento público utilizado em investimentos.[172]

Portanto, o endividamento público deve ser conscientemente utilizado, de forma a evitar que seja direcionado para o pagamento de utilidades aproveitadas apenas pela geração presente, bem como para não sobrecarregar as gerações futuras. O endividamento público, nesse contexto, deve ser realizado com a observância de aspectos qualitativos e isonômicos entre as gerações presente e futuras.

Diante desse quadro é que entra em cena o pensamento de JOÃO RICARDO CATARINO, no sentido de que o equilíbrio orçamentário é um dos temas *"mais importantes das finanças públicas da actualidade e um desafio para os Estados nos próximos anos"*.[173]

2.3 A Forma de Materialização do Equilíbrio Orçamentário

A Constituição Federal vigente no Brasil não trouxe, de forma expressa, a questão do equilíbrio orçamentário. Essa previsão, que constava na Constituição Federal de 1967 (*"o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período"*), não foi replicada no texto constitucional de 1988.

Contudo, a opção legislativa (originária) adotada no Brasil representa medida das mais salutares, na medida em que, como visto anteriormente, pode haver períodos – extraordinários –, que demandam certo esforço financeiro do Governo para impulsionar o desenvolvimento econômico. Existem situações, por outro lado, que escapam ao controle estatal, gerando perda da arrecadação e, consequentemente, déficit orçamentário.

Nesse sentido é que ESTEVÃO HORVATH e RICARDO LOBO TORRES defendem não ser adequado impor juridicamente o equilíbrio orçamentário, tendo em vista que este

---

[172] LOCHAGIN, Gabriel; DOMINGUES, Juliana Oliveira. Os sistemas de integração das normas constitucionais de limitação ao endividamento público. **Revista Justiça do Direito**, v. 31, n. 3, p. 559-584, 23 jan. 2018. p. 565.

[173] CATARINO, João Ricardo. **Princípios de Finanças Públicas**. Coimbra: Almedina, 2011. p. 154.

decorre mais de aspectos econômicos, do que preceitos jurídicos.[174] Trata-se, portanto, de um fenômeno cuja normatização pode ser contraproducente ou, até mesmo, completamente ineficaz, *"eis que dependente de circunstâncias econômicas aleatórias"*.[175]

RICARDO LOBO TORRES traz os exemplos da Alemanha e dos Estados Unidos que bem ilustram a dificuldade de normatizar expressamente a questão do equilíbrio orçamentário. No primeiro país há previsão expressa no texto constitucional no sentido da necessidade de equilíbrio econômico a partir da estabilidade dos preços, crescimento, geração de emprego e até mesmo um equilíbrio extra-econômico, que recebe críticas da doutrina no sentido de que se trata de um *"quadrado mágico fora da realidade"*. Na segunda nação a pretensão de constitucionalizar o equilíbrio orçamentário não obteve êxito a partir de críticas no sentido de apresentar efeito inócuo em termos de afastar as causas sociais que podem ocasionar o déficit.[176]

Portanto, apenas as *"regras positivas de limitação de endividamento, de transparência orçamentária e de controle de gastos, como algumas constam da CF, é que podem conduzir ao equilíbrio orçamentário"*.[177] Por essa razão, dentro dos seus limites, pode-se afirmar que o ordenamento jurídico induz o equilíbrio orçamentário, não pretendendo torná-lo realidade a partir de uma ficção jurídica. É possível, juridicamente, apenas criar mecanismos voltados a fazer com que os gastos sejam equivalentes às receitas.

Diante desse cenário é que ESTEVÃO HORVATH conclui que se trata de um *"ideal a ser atingido"*, sendo *"mais que um princípio, o equilíbrio entre receitas e despesas é um desejo que se imagina todos os entes públicos – e, bem assim, os cidadãos – persigam"*.[178] Representa, portanto, uma *"'tendência' a ser buscada ou, no máximo, um princípio de 'caráter programático'"*.[179]

---

[174] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 184. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, **volume V**: o orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 174.

[175] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, **volume V**: o orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 177.

[176] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume V**: o orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 175-176.

[177] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, **volume V**: o orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 174.

[178] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 159.

[179] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 168-171.

2.4 O Equilíbrio Orçamentário no Direito Brasileiro

GILBERTO BERCOVICI e LUÍS FERNANDO MASSONETTO lecionam que a Constituição Federal de 1988 foi idealizada em meio à série de medidas adotadas desde a década de setenta para alterar o padrão de financiamento do Estado brasileiro, sendo que o capítulo destinado às finanças públicas teve como norte o maior controle e equilíbrio do gasto público.[180] Percebe-se que o texto constitucional vigente foi editado à luz do movimento mundial que inseriu o equilíbrio orçamentário como pilar do Direito Financeiro.[181]

Vale frisar que a atual Constituição Federal não tolera *"políticas administrativas perdulárias ou prejudiciais à qualidade das finanças públicas"* e tampouco *"se pode inferir que a prática de orçamentos deficitários seja algo estimulado",* nos termos destacados por HELENO TAVEIRA TORRES.[182]

A diretriz constitucional de busca pelo equilíbrio orçamentário foi reforçada em 2000, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101. É o que se depreende desde a exposição de motivos (106/1999) do projeto de lei que a originou, a qual fez constar como seu objetivo *"a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia"*.

---

[180] BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. **Boletim de Ciências Econômicas**. Coimbra, 2006. p. 9.

[181] O que inclusive motivou GILBERTO BERCOVICI e LUÍS FERNANDO MASSONETTO a desenvolveram crítica a respeito da captura, no caso específico do Brasil, da Constituição Econômica pela Constituição Financeira. Sobre o tema, explicam que *"o constitucionalismo do século XX evoluiu a partir da estruturação de uma ordem econômico-financeira integrada, tendo no planejamento o principal instrumento da organização estatal do modo de produção capitalista"*. No caso, as Constituições Financeira e Econômica, que deveriam se relacionar com o objetivo de assegurar o desenvolvimento nacional, acabaram por se desenvolver com o objetivo precípuo no equilíbrio. Esse equilíbrio, dado o histórico no qual se inseriu a confecção do atual texto constitucional, prezou pelo controle do gasto público e do endividamento. Não que esse seja o problema da Constituição Financeira. A questão é que, no processo de reestruturação das finanças públicas e da estrutura financeira do Estado brasileiro, como anotam GILBERTO BERCOVICI e LUÍS FERNANDO MASSONETTO, a *"recomposição da capacidade de intervenção pública se esgotou na tentativa de controle sobre os gastos públicos"*. (BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. **Boletim de Ciências Econômicas**. Coimbra, 2006. p. 9-15). Sobre o tema anota também MISABEL ABREU MACHADO DERZI que a opção da Constituição Federal de 1988 deixou de lado o "orçamento humano", teorizado por Keynes e que utilizava o desequilíbrio financeiro (déficit) como forma de buscar o equilíbrio econômico e social, para priorizar o "equilíbrio orçamentário". (DERZI, Misabel Abreu Machado**. Lei de Responsabilidade Fiscal Normas Gerais de Direito Financeiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Tratado de Direito Financeiro. v. 2.. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 369-370.

Interessante destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio na esteira de dois programas editados logo antes, também com o intuito de equilibrar o orçamento. O primeiro, denominado Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal (Lei n.º 9.496/97), por meio do qual a União assumiu a dívida pública dos Estados, a ser melhor analisado mais a frente, e o segundo, batizado de Programa de Estabilidade Fiscal, de 1998, fundado na premissa de que *"o Estado não pode mais viver além de seus limites, gastando mais do que arrecada"*. Assim é que foram introduzidas *"mudanças fundamentais no regime fiscal do país"*, de forma a *"promover o equilíbrio definitivo das contas públicas"*.

Diante desse cenário é que adveio a Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo como norte a busca do equilíbrio orçamentário, conforme se confirma pela leitura do parágrafo primeiro do seu artigo primeiro (*"A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas ..."*), assim como do estabelecimento de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias fixará o *"equilíbrio entre receitas e despesas"* (art. 4, I, 'a').

Sobre o tema, pontua MARCUS ABRAHAM[183]

> É indiscutível a contribuição da LRF para a busca do equilíbrio das finanças públicas no Brasil nos três níveis da federação, especialmente no que se refere ao saneamento e reorganização da dívida dos Estados e Municípios, providência inevitável, mas até então de difícil implementação se não fossem os mecanismos de limitação de gastos e a criação de metas de superávit fiscal, além de estabelecer um novo padrão de relacionamento financeiro entre os governos federal, estadual e municipais. Um dos objetivos da LRF, estabelecendo limites de gastos e de endividamento, foi a redução da dívida e do déficit públicos, com o consequente equilíbrio e solidez das contas do Estado brasileiro.

O ordenamento jurídico brasileiro, como foi possível identificar, incorporou plenamente a questão do equilíbrio das finanças públicas, estabelecendo-a como uma verdadeira "regra de ouro".

2.4.1 Os Estados no Contexto do Equilíbrio Orçamentário

---

[182] TORRES, Heleno Taveira**. Direito Constitucional Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 384.

[183] ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5ª. ed., ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 387-388.

Inicialmente, é importante evidenciar que não compete aos Estados a regulamentação da economia, pois se trata de responsabilidade da União. RODRIGO OLIVEIRA DE FARIA pontua a esse respeito que *"considerando que a macroeconomia afeta e gera repercussões que suplantam os interesses meramente locais ou regionais, tal matéria há de ser de interesse nacional e, portanto, deve ser atribuída logicamente ao governo central"*.[184]

Sob esse aspecto, poder-se-ia sustentar que caberia à União socorrer os entes periféricos, sempre que demandassem algum tipo de reforço de caixa. A União, portanto, seria a responsável por manter a estabilidade orçamentária dos Estados.

Nesse sentido é a reflexão feita por TERESA TER-MINASSIAN e JON CRAIG, para quem o modelo ideal de controle da dívida, no âmbito federativo, é representado pela competência exclusiva da União. Sua posição encontra sustentação em quatro fundamentos principais. Primeiro, a dívida externa é ligada a questões de política macroeconômica (como câmbio e reserva de moeda estrangeira), que são de responsabilidade do ente central. Segundo, uma boa coordenação para a obtenção de empréstimos externos resulta em termos melhores do que contratações fragmentadas. Terceiro, a dificuldade de pagamento por um ente subnacional pode contaminar a avaliação de todos os demais pretendentes a crédito externo, públicos ou privados. Quarto e último, os credores estrangeiros frequentemente condicionam os empréstimos para entes subnacionais à prestação de garantia pelo ente central, de forma que, em última instância, é a União a responsável por essas relações de crédito.[185]

Contudo, pensamento dessa natureza não se coaduna com a estrutura federalista adotada no Brasil, com forte descentralização. Deve-se recordar que aos Estados foi atribuída autonomia administrativa, política e financeira, exatamente para que possam contribuir, sob a perspectiva micro, com o equilíbrio interno, e, no aspecto macro, com o equilíbrio fiscal do País. Não obstante, pressupondo uma integração de esforços entre as unidades em torno do pacto federativo, não seria adequado que apenas um ente seja responsável pelos ônus decorrentes da gestão irresponsável das finanças públicas.

A esse respeito, destacam FABIO GIAMBIAGI e ANA CLÁUDIA ALÉM a importância do controle dos gastos das esferas subnacionais, na medida em que podem afetar a

---

[184] FARIA, Rodrigo Oliveira de. Reflexos do Endividamento nas relações federativas brasileiras. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.). **Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas**.. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 444.

[185] TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 168-169.

"demanda agregada da economia" e *"prejudicar os objetivos de estabilização macroeconômica do governo central"*. Por essa razão é que atestam que "*quanto maior for o nível de gastos públicos sob responsabilidade das esferas subnacionais, maior é a necessidade de conscientizá-las da importância de um ajuste fiscal, no caso da implementação de políticas de estabilização."*[186]

Portanto, a estabilidade do País depende tanto da condução da economia pelo ente central, como do controle dos gastos e do endividamento dos entes subnacionais, os quais deverão seguir um parâmetro alinhado ao quanto estabelecido pelo ente central. Os Estados devem compartilhar a preocupação com o equilíbrio orçamentário, atuando, na seara das finanças públicas, com independência, mas de forma responsável.

2.4.1.1 Histórico Pré-Constituição de 1988

Quando do surgimento da consciência em torno da necessidade de um equilíbrio nas contas públicas, na década de setenta, os Estados brasileiros viviam um período de pouco controle e, consequentemente, muita dificuldade no saneamento de suas finanças.

Tratava-se de período com forte centralização, no qual o federalismo havia sido completamente mitigado pelo regime militar.[187] As receitas tributárias acabaram sendo concentradas no ente central, esvaziando o poder político-econômico dos Estados. Nesse momento é que, como bem observa JOZÉLIA NOGUEIRA, *"as condições tornaram-se propícias para o financiamento desses entes por terceiros".* [188]

---

[186] GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil**. São Paulo: Campus, 2016. p. 264.

[187] É possível encontrar na doutrina estudos que indicam se tratar de situação com origens até mesmo mais antigas. ALIOMAR BALEEIRO destaca que, no início do período republicano, as antigas províncias eram tímidas em relação ao emprego do crédito público, pouco contraindo dívida interna para fazer frente aos seus gastos. Esse cenário começou a mudar a partir da iniciativa dos Estados da Bahia e de São Paulo em operações de crédito no mercado externo, o que motivou os demais entes estaduais a trilharem o mesmo caminho. A dificuldade de pagamentos começou a aparecer em razão do desequilíbrio na balança de pagamentos, tornando custosa a compra de câmbio necessário para o adimplemento dos empréstimos. Assim é que as dívidas estaduais integraram as concordatas concedidas pelo Governo Federal a partir de 1934. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 449.

[188] NOGUEIRA, Jozélia. Dívida pública e federalismo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas**.. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 469. Nesse mesmo sentido, Francisco Luiz C. Lopreato explica que *"A crescente procura de outras fontes de financiamento foi a saída dos Estados para multiplicar os gastos. A perspectiva de alavancagem dos gastos estaduais, acima do que seria possível prever com base na estrutura tributária em vigor, passou a depender de fontes de financiamento apoiadas na contratação de recursos externos e no acesso a recursos internos controlados, majoritariamente, pela esfera federal".* LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002. p. 56.

O crédito passou então a ser perseguido pelos Estados a partir de empréstimos no âmbito nacional, com instituições financeiras e a própria União, e no exterior. Só que isso ocorreu de forma desordenada, lançando os Estados em uma situação de grave endividamento. A União até tentou exercer algum controle, notadamente por Resoluções do Senado Federal, ora proibindo a contratação de dívida pelos entes subnacionais (58/68), com exceções expressas a alguns entes, ora fixando limites para a dívida interna (62/75).

Contudo, nos termos da observação de FRANCISCO LUIZ C. LOPREATO, a normatização do tema pelo Governo Federal foi mais no sentido de regular a destinação dos recursos obtidos pelos entes subnacionais, confirmando assim o seu anseio de centralizar o direcionamento das ações estatais, do que limitar o endividamento.[189] Essa situação foi agravada em função da ausência de regras para a obtenção de crédito externo, que dependia apenas de autorização do Senado Federal, concedida muito mais em torno de barganha política, do que com base em planejamento por parte do Governo central.[190]

O descontrole nas contas públicas estaduais foi equacionado apenas por pressão do Fundo Monetário Internacional (FMI). Com o agravamento da situação financeira mundial, ocasionada em grande medida pela crise do petróleo do final da década de setenta, os recursos privados e governamentais externos se esgotaram, ao mesmo tempo em que o Brasil foi severamente atingido. Diante desse cenário, o País não teve alternativa que não fosse buscar o auxílio financeiro de organismos supranacionais.

Sobre o tema explica MÔNICA MORA que, em 1982, o Governo Federal adotou o programa de ajuste fiscal do FMI, que tinha como uma das metas mais importantes a redução do déficit público, em troca de obter linhas de financiamento com juros favoráveis. Foi esse organismo internacional que evidenciou o descontrole nas finanças estaduais como um problema para o saneamento das contas públicas. Em 1983, cedendo à pressão do FMI, o Banco Central editou a Resolução n.º 831, que impôs limites nominais ao crescimento do financiamento do setor público junto ao sistema financeiro nacional. Essas medidas restringiram a forma de financiamento dos entes subnacionais, que passaram a também ter a obrigação de administrar o desequilíbrio financeiro. [191]

---

[189] LOPREATO, Francisco Luiz C. **O endividamento dos governos estaduais nos anos 90**. Texto para discussão. IE/Unicamp n. 94, mar/2000. p. 4-5. LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002. p. –55-62.

[190] LOPREATO, Francisco Luiz C. **O endividamento dos governos estaduais nos anos 90**. Texto para discussão. IE/Unicamp n. 94, mar/2000. p. 6.

[191] MORA, Mônica. **Federalismo e Dívida Estadual**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n. 866, mar. 2002. p. 5.

Foi nesse período que as regras estipuladas pelo Governo Central passaram a regulamentar as condutas adotadas no âmbito dos entes subnacionais, notadamente acerca de questões afetas à rolagem da dívida pública, à política de crédito interno das agências federais e à autorização para a captação de recursos por meio de emissão de títulos.[192]

A necessidade de um controle consciente e responsável acerca das finanças públicas dos Estados, com o balizamento de limites em consonância com a política macroeconômica, implementado na década de oitenta, norteou os trabalhos da Assembleia Constituinte, de forma a fazer constar no texto constitucional vigente diversos artigos induzindo o equilíbrio orçamentário dos entes subnacionais.

2.4.1.2 As Regras de Equilíbrio Orçamentário dos Estados

Como visto, tratar de equilíbrio das finanças públicas equivale a tratar da correspondência entre a receita e a despesa. Nesse sentido é que podem ser fixadas diversas regras voltadas ao controle dos gastos realizados pelos Estados, de forma a que não ultrapassem as entradas obtidas naquele determinado período.

Nesses termos, pontua RICARDO LOBO TORRES que a Constituição Federal apresenta dezessete normas que induzem o equilíbrio orçamentário, abrangendo desde aspectos mais abrangentes, como transparência na concessão de incentivos e nas renúncias de receita (art. 165, § 6º) e reserva de lei complementar para estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º, II), como mais específicos, a exemplo da proibição de o Banco Central conceder empréstimos ao Tesouro (art. 164, § 2º) e obrigatoriedade de depósito no Banco Central das disponibilidades de caixa da União (art. 164, § 3º).[193]

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal também cuida de mais uma série de regras, todas com o intuito de assegurar o equilíbrio, como a fixação do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, no que se pode incluir a necessidade de arrecadação dos tributos de competência própria e a elaboração de demonstrativos de riscos fiscais, assim como a obediência a limites e condições para a renúncia de receitas,

---

[192] MORA, Mônica. **Federalismo e Dívida Estadual**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n. 866, mar. 2002. p. 6.

[193] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, **volume V**: o orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 182-186.

geração de despesas, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A esse rol de medidas devem ser acrescentadas àquelas descritas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, em atenção ao comando que fixa como uma de suas prerrogativas a necessidade de dispor sobre o equilíbrio entre as receitas e as despesas.

São regras mais abrangentes até as mais específicas, atuando tanto no campo das receitas, como no das despesas, com a organização de dados para o controle e a fixação de limites propriamente ditos.

O campo fértil de mecanismos legislativos que induzem o equilíbrio orçamentário será reduzido na presente tese a partir da análise das regras direcionadas aos Estados, desde as mais amplas, até aquelas mais específicas, sendo tratadas diretamente pelo texto constitucional e regulamentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.[194]

2.4.1.2.1 Controle do Gasto Público com Pessoal

O regramento delineado na Constituição Federal como forma de sustentar o equilíbrio orçamentário direciona especial atenção aos gastos realizados com a folha de salários do funcionalismo público, ativos e inativos (aposentados), conforme se depreende do seu artigo 169.

A regulamentação do artigo 169 da Constituição Federal foi dada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabeleceu, primeiramente, que devem ser consideradas despesas com pessoal os gastos (artigo 18, *caput* e § 1º): ***(i)*** com ativos, inativos, pensionistas; ***(ii)*** relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza; ***(iii)*** encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às

---

[194] Importante ressaltar que, dada a autonomia dos Estados, é possível defender que determinadas diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente não fundadas no texto constitucional, podem não vincular esses entes. Cf. HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 189-193; e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Lei de Responsabilidade Fiscal Normas Gerais de Direito Financeiro**. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de Direito Financeiro**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

entidades de previdência; e ***(iv)*** os valores de contratos terceirizados de mão-de-obra substitutiva de servidores e empregados públicos.

Na sequência, fixou que a despesa com pessoal deve ser apurada ao longo de doze meses (artigo 18, § 2º), bem como que, em relação especificamente aos Estados, o limite é de 60% da receita corrente líquida (artigo 19, II), apurada com as exclusões legais (artigo 19, §§ 1º e 2º), distribuído da seguinte forma: ***(i)*** 3% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas, onde houver; ***(ii)*** 6% para o Judiciário; ***(iii)*** 49% para o Executivo; e ***(iv)*** 2% para o Ministério Público (artigo 20, II).

O controle é feito a partir da fixação de nulidade do ato que provoque o aumento de despesa com pessoal sem o atendimento dos requisitos legais (artigo 20) ou efetivado no prazo de cento e oitenta dias do final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (artigo 21, parágrafo único).

A verificação do atendimento aos limites de pagamento dos agentes públicos é realizada a cada quadrimestre (artigo 22). Se ultrapassar 95% do limite, fica de pronto vedado a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do artigo 37 da Constituição; a criação de cargo, emprego ou função; a alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; o provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e a contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Na hipótese de excesso na despesa com pessoal deverá haver a redução aos limites estabelecidos na lei nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, podendo adotar-se a exoneração de estáveis (artigo 23), após a redução de despesas com cargos em comissão e funções de confiança. Se não for alcançada a redução legal, o ente não poderá receber transferências voluntárias, nem obter garantia, direta ou indireta, de outro ente, nem contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (artigo 23, § 3º).

Verifica-se que a Constituição Financeira encampa integralmente a normatização legal dada ao tema, na medida em que determina, em seu artigo 169, § 2º, que *"Decorrido*

o prazo estabelecido na lei complementar referida neste artigo para a adaptação aos parâmetros ali previstos, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites."

2.4.1.2.2 Controle do Endividamento

A importância do endividamento para o tema do equilíbrio é revelada pelo fato de que a dívida, por um período prolongado, demonstra que o ente não detém disponibilidade de recursos financeiros suficiente para o atendimento das despesas obrigatórias pertinentes a serviços públicos essenciais, como saúde e educação. Sobre o tema, anota MÔNICA MORA que na dinâmica da necessidade dos gestores públicos compatibilizarem demandas por gastos superiores à disponibilidade de recursos, *"o endividamento surge como uma oportunidade de relativizar a restrição orçamentária com a qual os governantes se defrontam"*.[195] Dessa maneira, ao recorrerem a operações de crédito, os entes federados revelam que algo em sua organização financeira não anda bem.

Seguindo essa ordem de ideias é que a Constituição Federal de 1988 fixou normas voltadas a controlar o endividamento público, assegurando, o pressuposto da sustentabilidade.[196] O controle evita um endividamento impagável pelo ente local, tornando-o um instrumento saudável para a boa gestão da coisa pública.

Basicamente, nos termos da doutrina de GABRIEL LOCHAGIN e JULIANA OLIVEIRA DOMINGUES, existem dois limites constitucionais ao endividamento público, quais sejam, qualitativos, utilizados com o propósito de *"evitar que as operações financeiras sejam mal utilizadas para financiar despesas correntes, e desta forma diminuir os aspectos*

---

[195] MORA, Mônica. **Evolução recente da dívida estadual**. Texto para discussão 2185. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília – Rio de Janeiro: IPEA, 2018. p. 7.

[196] Acerca do tema no direito comparado, explica ESTEVÃO HORVATH, com base na análise do direito da União Europeia, que dentro do Pacto de Estabilidade e Crescimento (*Stability and Growth Pact - SGP*), existe o procedimento de desequilíbrios macroeconômicos (*Macro economic Imalances Procedure – MIP*), que atua com o objetivo de *"identificar e corrigir os desequilíbrios macroeconômicos e acompanhar a evolução da competitividade"*. Nesse contexto foram fixadas regras para a contenção do endividamento, com a fixação de limite de 60% do PIB e a possibilidade de se recorrer à dívida para equilíbrio orçamentário. HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 175-176.

intergeracionais negativos que uma decisão de tal sorte causaria", e quantitativos, atuando sobre *"os níveis totais e sobre as variações do endividamento"*.[197]

Como o tema de estudo é restrito ao âmbito dos Estados, serão examinados de forma particular os dois limites ao endividamento dos entes subnacionais expressos na Constituição Federal de 1988 – e regulamentados pela legislação infraconstitucional –, quais sejam: ***(i)*** vedação à realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo, conforme art. 167, III (*controle qualitativo*); e ***(ii)*** limites ao endividamento público, incluindo medidas voltadas a assegurar sustentabilidade em relação ao estoque da dívida e à contratação de dívida nova, na forma disposta no art. 52 (*controle quantitativo*).

2.4.1.2.2.1 A "Regra de Ouro"

A Constituição Federal estabelece como limites ao endividamento público a denominada "Regra de Ouro", a qual veda que os ingressos financeiros oriundos do endividamento (operações de crédito) sejam superiores às despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida), na forma disciplinada pelo artigo 167, inciso III.

A dicção constitucional é reforçada no plano legal pela Lei Complementar n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), notadamente por seus artigo 12, § 2 º, que limita as receitas de operações de crédito ao montante das despesas de capital;[198] artigo 32, § 3º, que fixa requisitos para a contratação de novas operações de crédito; artigo 33, § 4º, que determina a constituição de reserva específica para o exercício financeiro seguinte caso haja o seu descumprimento; e artigo 53, § 1º, I, que fixa a necessidade da elaboração de relatórios periódicos dispondo acerca do atendimento da "Regra de Ouro".[199]

A devida compreensão do tema passa também pela análise do art. 12 da Lei n.º 6.320/64, que *"Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal"*,

---

[197] LOCHAGIN, Gabriel; DOMINGUES, Juliana Oliveira. Os sistemas de integração das normas constitucionais de limitação ao endividamento público. **Revista Justiça do Direito**, v. 31, n. 3, p. 559-584, 23 jan. 2018. p. 560.

[198] Esse preceito encontra-se com a eficácia suspensa por força de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN 2.238-5.

[199] A matéria também encontra regulamentação no art. 6º da Resolução do Senado Federal n.º 48/07.

ratificada pela Constituição Federal vigente. O aludido preceito tipifica despesas correntes como sendo os recursos aplicados de forma permanente na manutenção das atividades estatais, destinados ao funcionamento da máquina estatal, enquanto as despesas de capital representam gastos não habituais, direcionados a investimentos realizados pelo Estado, tendo como contrapartida um incremento patrimonial.

Impede-se que sejam realizadas operações de crédito para que o Poder Público pague despesas correntes, como por exemplo folha de salários e benefícios previdenciários, salvo se o Poder Legislativo autorizar créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa.

A importância dessa limitação é explicada por ESTEVÃO HORVATH ao pontuar que em qualquer âmbito de estudo, seja científico ou não, é possível encontrar uma regra de ouro como forma de expressar o *"fundamento mais importante de uma ciência"*.[200] A "Regra de Ouro" existente na Constituição Federal, regulamentando a dívida pública no País de forma a direcionar o endividamento a despesas com contrapartida duradoura, representa, portanto, premissa central no que tange à saúde financeira dos entes públicos.

GABRIEL LOCHAGIN e JULIANA OLIVEIRA DOMINGUES explicam que a *"regra de ouro"* configura o *"principal limite para o endividamento público"*, na medida em que explicita o descontrole das contas públicas *"ao se empregar recursos provenientes do endividamento para financiar despesas correntes"*.[201] A esse respeito, complementa FRANCISCO GILNEY BEZERRA DE CARVALHO FERREIRA no sentido de que, idealmente, as receitas correntes devem ser suficientes para cobrir as despesas correntes, de forma que as operações de crédito sejam limitadas ao atendimento das despesas de capital, sempre em montante inferior a elas (a partir da utilização de superávit corrente). Essa dinâmica, quando alterada, revela um *"indício claro de descontrole das contas públicas."*[202]

O descontrole das contas públicas a ser evitado reside, portanto, na criação de despesa a ser adimplida por gerações futuras sob a óptica anteriormente mencionada de justiça intergeracional. O equilíbrio nas contas públicas evitará a utilização de recursos financeiros fundados em operações de crédito para pagamento de despesas correntes, que

---

[200] HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI**: Tendências e Expectativas. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014. p. 198.

[201] LOCHAGIN, Gabriel; DOMINGUES, Juliana Oliveira. Os sistemas de integração das normas constitucionais de limitação ao endividamento público. **Revista Justiça do Direito**, v. 31, n. 3, p. 559-584, 23 jan. 2018. p. 560.

[202] FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Dívida Pública**. Série Direito Financeiro. Coordenada por CONTI, José Maurício. São Paulo: Blucher, 2018. p. 616.

são de responsabilidade das gerações presentes. A exceção, que reside nas despesas de custeio, justifica-se pelo fato de que os recursos serão utilizados para beneficiar, indistintamente, as gerações presente e futuras, por exemplo com obras de infraestrutura.

2.4.1.2.2.2 Os Limites ao Endividamento

Ao lado do controle qualitativo a Constituição Federal de 1988 estabelece regras quantitativas, fixando a limitação da dívida pública em relação às obrigações existentes (estoque) e à contratação de novas operações de crédito (fluxo).

Ao Senado Federal, na qualidade de instância legislativa na qual os Estados e o Distrito Federal encontram representação (cf. art. 44 da Constituição Federal), foi conferida a tarefa de balizar juridicamente a dívida pública dos entes subnacionais. A esse respeito, destaca MARCOS MENDES que a tarefa de controlar a dívida pública dos Estados se relaciona à missão precípua do Senado Federal de *"equilibrar as forças estaduais, já que composto por três representantes de cada Estado da Federação"*. Percebe-se que cabe ao Senado, como fórum de discussão e solução dos conflitos federativos, o *"objetivo de controlar o endividamento dos estados, zelando para que alguns não imponham ao resto do país o peso de um endividamento excessivo"*.[203] Os limites e condições relativos às operações de crédito tomadas pelas unidades subnacionais são fixados por meio de resoluções dessa Casa Legislativa, assim como a autorização para contratação de operação creditícia com o exterior.

A esse respeito o texto constitucional, em seu artigo 52, incisos VI, VII e IX, determina que compete ao Senado Federal *"fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada"*, *"dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno"* e *"estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios"*.

O Senado Federal, cumprindo a função constitucional que lhe foi outorgada, editou as Resoluções 40/01 (Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios); 43/01 (Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e

condições de autorização); e 48/07 (Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno).

Em linha com a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu em seu art. 30, § 3º, que os limites a serem fixados pelo Senado Federal deverão ser feitos a partir da relação Dívida Consolidada Líquida (DCL) / Receita Corrente Líquida (RCL).[204]

Conforme consta das citadas Resoluções do Senado Federal, para o estoque da dívida, a relação DCL/RCL é de 2 para os Estados, sendo verificada a cada quadrimestre. No que tange à contratação de crédito (fluxo), o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% da RCL. O comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar (dispêndio), não poderá exceder 11,5% da RCL.

Nos termos dos artigos 29 a 33 da Lei de Responsabilidade Fiscal, se a dívida ultrapassar o limite imposto pelo Senado, deverá ser reconduzida ao limite dentro de três quadrimestres, além de ter que reduzir o excedente em pelo menos 25% já no primeiro quadrimestre subsequente àquele em que foi ultrapassado o limite; enquanto perdurar o excesso, fica proibida a contratação de nova operação de crédito; vencido o prazo para o retorno da dívida ao limite, e perdurando o excesso, cessam as transferências voluntárias; e a operação de crédito contratada junto a instituição financeira que esteja em desacordo com

---

[203] MENDES, Marcos. O Senado Federal e o controle do endividamento de estados e municípios. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 47, n. 187, p. 173-180. jul./set. 2010. p. 173.

[204] De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional, a Dívida Consolidada Líquida corresponde à Dívida Consolidada - montante total das obrigações financeiras, apurado sem duplicidade (excluídas as obrigações entre órgãos da administração direta e entre estes e as entidades da administração indireta), assumidas: a) pela realização de operações de crédito com a emissão de títulos públicos, para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses (dívida mobiliária); b) pela realização de operações de crédito em virtude de leis, contratos (dívida contratual), convênios ou tratados, para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses; c) com os precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos; d) pela realização de operações de crédito de prazo inferior a 12 (doze) meses, que tenham constado como receitas no orçamento. – deduzido o saldo relativo aos haveres financeiros (disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros).

A despeito do mesmo MDF dispor sobre a Receita Corrente Líquida, cita-se o conceito adotado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (artigo 2º, inciso IV), no sentido de que se trata do somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: [...] b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o

a LRF será considerada nula, devendo ser cancelada, com a devolução do principal e a proibição do pagamento de juros e encargos.

2.5 A Situação de Crise Fiscal dos Estados

Nos termos do artigo 32 da Lei de Responsabilidade Fiscal, compete ao Ministério da Fazenda, atualmente incorporado à estrutura do Ministério da Economia, o controle das operações de crédito dos entes subnacionais. Essa tarefa conta com o auxílio da Secretaria do Tesouro Nacional, nos termos do Decreto n.º 92.452/86, que acaba por administrar os contratos de crédito, bem como, em sendo o caso, restringir as transferências voluntárias da União e executar as garantias contratuais.

Para o atendimento desses objetivos, a Secretaria do Tesouro Nacional analisa a situação financeira dos Estados, produzindo relatórios rotineiros com indicadores fiscais e de endividamento - Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), de periodicidade bimestral; Relatório de Gestão Fiscal (RGF), de periodicidade quadrimestral ou semestral; e Balanço Anual –, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.[205]

Apresenta-se um norte seguro que pode ser invocado como forma de analisar o atendimento das condições delineadas pela Constituição Federal em torno do equilíbrio fiscal – limites de endividamento e gastos com pessoal – dos entes subnacionais.

Sobre o tema, destaca-se a publicação da Secretaria do Tesouro Nacional consistente no Boletim de Finanças Públicas dos Entes Subnacionais, produzido desde 2015 e que traz dados consolidados dos Estados e dos Municípios com a finalidade de *"aprofundar a transparência das finanças públicas"*. Sob o ângulo da própria sustentabilidade, e não apenas do equilíbrio, são analisados os dados em relação a todos os períodos disponíveis.

Em todos os Boletins divulgados (2016, com informações do ano de 2015;[206] 2017, com informações do ano 2016;[207] 2018, com informações do ano de 2017;[208] 2019, com

---

custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

[205] Sobre o tema explica MÔNICA MORA que o Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, exerce posição decisiva no processo de endividamento dos governos subnacionais. MORA, Mônica. **Evolução recente da dívida estadual**. Texto para discussão 2185. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília – Rio de Janeiro: IPEA, 2018. p. 12.

[206] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:27676 >. Acesso em: 25 set. 2020.

[207] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:27677 >. Acesso em: 25 set. 2020.

informações do ano de 2018;[209] e 2020, com informações do ano de 2019[210]), seguindo a metodologia adotada no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF), é possível identificar Estados que ultrapassaram o limite de 60% de comprometimento de suas receitas correntes líquidas com despesas de pessoal,[211] bem como que os demais estão bem perto desse limite (entre 50% a 60%).[212]

A publicação em referência da Secretaria do Tesouro Nacional traz também o panorama em relação à dívida consolidada dos Estados, utilizando a relação da Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida (DCL/RCL), que não pode ultrapassar o limite de 200%. Basicamente são três Estados que ao longo dos anos não respeitam ao referido limite, sendo eles Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Rio de Janeiro, e mais o Estado de São Paulo entre 2017 e 2018 (permanecendo bem próximo ao limite em 2019).

Os gráficos a seguir, relacionados ao ano de 2019, ilustram o exposto:

Gráfico 01 – Relação entre a despesa com pessoal e a receita corrente líquida do exercício (Fonte Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, 2020, do Tesouro Nacional)

---

[208] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28796 >. Acesso em: 25 set. 2020.

[209] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:30407 >. Acesso em: 25 set. 2020.

[210] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:34026 >. Acesso em: 25 set. 2020.

[211] 2016 – Estados de Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Paraíba, Distrito Federal, Goiás, Rio de Janeiro, Paraná e Roraima; 2017 – Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Goiás e Mato Grosso e Rio Grande do Norte; 2018 – Estados de Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Sergipe, Acre, Paraíba, Roraima, Paraná, Bahia, Santa Catarina e Alagoas; 2019 – Estados do Tocantins, Minas Gerais, Mato Grosso, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Acre, Goiás, Piauí, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul e Paraíba; e 2020 – Rio Grande do Norte, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Tocantins, Rio de Janeiro, Acre, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Paraíba.

[212] Com apenas duas exceções, Maranhão em 2017 e o Espírito Santo em 2020, com percentuais abaixo de 50%.

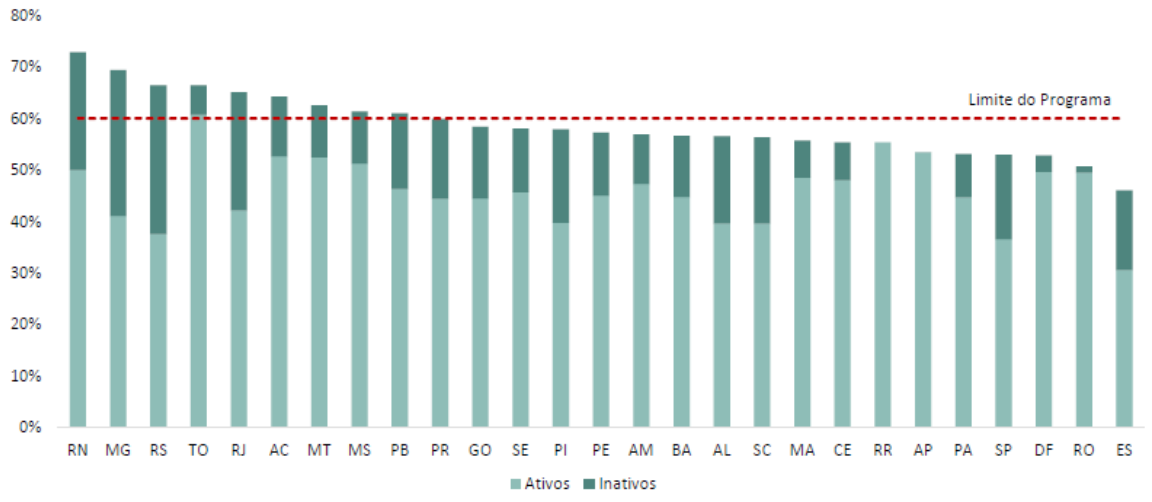
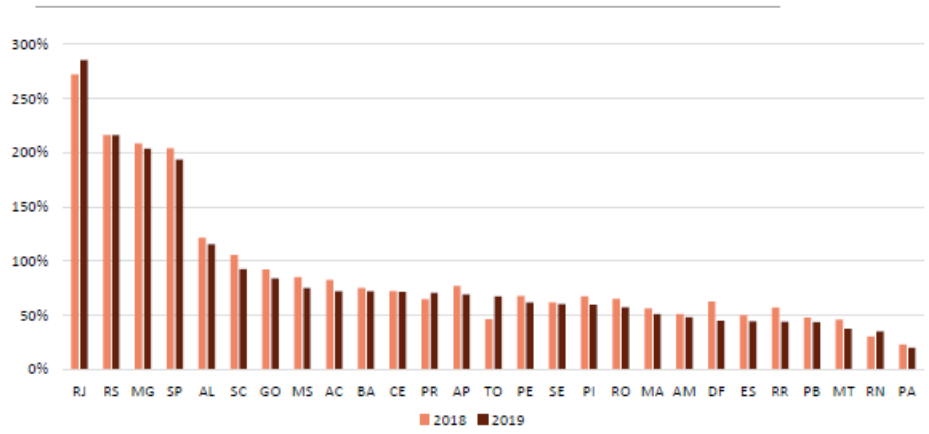


Gráfico 02 – Relação entre a dívida consolidada e a receita corrente líquida (Fonte Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, 2020, do Tesouro Nacional)



Ainda, destaca-se que Secretaria do Tesouro Nacional, a partir da avaliação dos dados financeiros dos entes subnacionais, fixa notas de crédito (*rating*) para classificação de risco e estabelecimento de critério quando da concessão de novos empréstimos com garantia da União. Assim, avalia o grau de solvência dos entes subnacionais e o consequente risco de crédito para o Tesouro Nacional a partir dos indicadores de endividamento, poupança corrente e índice de liquidez dos entes subnacionais, analisados com base nos critérios e na metodologia previstos na Portaria MF n.º 501/2017 e na Portaria STN n.º 882/2018.

Nos termos do levantamento mais recente (2020), dez Estados apresentaram capacidade de pagamento (CAPAG), com notas “A” ou “B”; dezesseis Estados não podem

contratar empréstimos com garantias da União por possuírem classificação “C” e “D”, enquanto um Estado, Amapá, não apresentou informações suficientes para essa análise:

Gráfico 03 – Nota dos Indicadores da CAPAG (Fonte Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, 2020, do Tesouro Nacional)

UF	CAPAG - 2018	CAPAG - 2019	CAPAG - 2020
AC	B	B	B
AL	B	B	B
AM	B	B	B
AP	B	C	Suspensa*
BA	C	C	C
CE	B	B	B
DF	C	C	C
ES	A	A	A
GO	C	C	C
MA	C	C	C
MG	n.d.	D	D
MS	C	C	C
MT	C	C	C
PA	B	B	B
PB	B	B	B
PE	C	C	C
PI	C	B	C
PR	B	B	B
RJ	D	D	D
RN	C	C	C
RO	B	B	A
RR	C	C	C
RS	D	D	D
SC	C	C	C
SE	C	C	C
SP	B	B	B
TO	C	C	C

Os dados acima revelam, portanto, que os entes federados não apresentam situação financeira saudável, com gastos em patamares mais elevados que as receitas.[213]

2.5.1 Os Sucessivos Planos de Reorganização das Finanças Estaduais

Após a edição da Carta Política de 1988, nota-se que o ente central vem sendo obrigado a exercer peça chave no equilíbrio das finanças estaduais, com a edição de três grandes planos, materializados nas Leis n.ºs 7.976/89, 8.727/93 e 9.496/97.[214]

---

[213] Esse quadro é confirmado por SÉRGIO ASSONI FILHO, para quem o federalismo fiscal brasileiro, baseado em fontes importantes de recursos com o intuito de *“conferir às entidades subnacionais da Federação autonomia e independência”*, *“não foi suficiente para equilibrar o modelo federativo pátrio”*. Essa situação acaba por ocasionar, *“do ponto de vista das finanças públicas, essas assimetrias da Federação brasileira e esta crise de sobrecarga de alguns entes em relação aos demais vêm gerando efeitos negativos, dentre os quais se destaca o endividamento público, que cresceu muito nos últimos anos apesar da existência dos mecanismos constitucionais referidos.”* ASSONI FILHO, Sérgio. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo Fiscal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. –226-227.

A primeira negociação envolveu basicamente as dívidas existentes em nome dos governos subnacionais com credores do exterior. A segunda rodada teve como objetivo equacionar a dívida interna dos Estados, muitas das quais decorrentes do refinanciamento anterior. Na terceira fase foi instituído o Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF), com a realização de acordos contemplando quase que a integralidade das dívidas dos entes subnacionais e observando as peculiaridades de cada qual. Teve como temas centrais o ajuste fiscal, a privatização de empresas estatais para reduzir o passivo estadual e a liquidação de bancos estaduais a fim de eliminar potenciais focos de desequilíbrio.[215]

Por outro lado, o PAF refinanciou as dívidas dos entes subnacionais com prazo de trinta anos, além de utilizar taxa de juros com custo menor do que o praticado nas operações de crédito no mercado financeiro e perdoar parte da dívida.

O PAF sofreu modificações ao longo dos anos pelas Leis Complementares 148/14, que viabilizou a adoção de novas condições nos contratos de refinanciamento de dívidas dos estados, flexibilizando os correspondentes critérios de indexação, e 156/16, a qual acabou por alongar a possibilidade de pagamento por mais 20 anos por meio do plano de auxílio para estados endividados com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), totalizando um total de 50 anos.

Ainda, como regime de exceção ao regramento da Lei n.º 9.496/97 e mesmo após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi instituído o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal (RRF), nos termos da Lei Complementar n.º 159/17, que estabeleceu regras diferenciadas aos Estados com maior urgência para retomada do

---

[214] Interessante pontuar, com base na doutrina de FRANCISCO LUIZ CAZEIRO LOPREATO (**O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002), que as finanças dos Estados foram duramente afetadas pela centralização financeira e gerencial na União durante o período do regime militar. Para sobreviverem os Estados foram obrigados a recorrer ao mercado de crédito, acumulando dívidas impagáveis. A Constituição Federal de 1988, a despeito de instituir uma nova ordem jurídica, não equacionou os problemas existentes no campo econômico. A União conseguiu, em curto de período, mais precisamente até a metade da década de noventa, revolver a sua situação financeira. O detalhe é que a solução encontrada – estabilização da moeda e maior controle do setor financeiro –, piorou a situação já deficitária dos Estados, que não conseguiram mais se beneficiar da corrosão inflacionária e obter empréstimos dos seus próprios bancos. Foram, então, criadas condições para a atuação da União sobre a economia dos Estados. Ainda que com a intenção positiva de auxiliar os Estados a enfrentarem as dificuldades financeiras, o fato é que a oportunidade acabou por viabilizar o controle do ente central sobre a autonomia dos entes subnacionais.

[215] MORA, Mônica. **Federalismo e Dívida Estadual**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n. 866, mar. 2002. p. 33. Esse programa inicialmente seria destinado a auxiliar apenas o Estado de São Paulo, com o resgate do seu Banco (BANESPA). Contudo, por oposição dos demais entes, em processo discutido no âmbito do Senado Federal, o plano foi concedido de forma geral. Cf. MENDES, Marcos. O Senado Federal e o controle do endividamento de estados e municípios. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 47, n. 187, p. 173-180. jul./set. 2010. p. 175.

equilíbrio fiscal.[216] O RRF permite a suspensão do pagamento das prestações relativas a contratos de dívidas administradas pelo Tesouro Nacional por até trinta e seis meses, com a possibilidade de prorrogação por igual período, bem como impede a execução de contragarantias em operações de crédito garantidas pela União, suspende os requisitos exigidos pela LRF para a contratação de operações de crédito e as sanções aplicadas nas hipóteses de descumprimento dos limites de despesa de pessoal e dívida consolidada.

O Regime de Recuperação Fiscal dos Estados é aplicado até o momento apenas para o Estado do Rio de Janeiro, desde setembro de 2017. O Estado, no entanto, obteve liminar no STF para assegurar a sua manutenção no regime.[217] Os Estados do Rio Grande do Sul,[218] Minas Gerais[219], Goiás[220] e Rio Grande do Norte[221] estão em fase de negociação com o Ministério da Economia para adesão ao RRF, mas até o momento não atenderam aos requisitos estipulados pelo Ministério da Economia para formalizar o plano. De toda forma, esses entes conseguiram obter do Supremo Tribunal Federal tutela hábil a antecipar a aplicação dos benefícios do RRF, como a suspensão do pagamento de parcelas de acordos firmados com a União e a impossibilidade de execução de contragarantias e retenção de transferências constitucionais, até a efetiva adesão. O Supremo levou em consideração o cenário de "penúria", "difícil situação financeira" e possível falência para deferir as medidas judiciais propostas.

O problema é que as decisões são transitórias e dependem, portanto, do efetivo ingresso no RRF para que os efeitos obtidos sejam confirmados. Segundo os cálculos do Tesouro Nacional, a dívida dos Estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Goiás, Rio Grande do Norte e Amapá (que já teve a liminar revogada), corresponde a trinta e sete bilhões, acumulando, portanto, o estoque da dívida desses entes.[222]

Recentemente, como forma de combate aos efeitos ocasionados pela pandemia do novo coronavírus (COVID-19), foi editada a Lei Complementar n.º 173/20, concedendo

---

[216] De acordo com a LC n.º 159/2017, a situação de grave desequilíbrio financeiro é configurada quando, cumulativamente, forem identificados os três requisitos a seguir: a receita corrente líquida (RCL) anual do Estado é menor do que a dívida consolidada ao final do último exercício; o somatório das suas despesas com pessoal, juros e amortizações seja igual ou maior que 70% da RCL e o valor total de obrigações seja superior às disponibilidades de caixa.

[217] STF, ACO 3457 / RJ, Relator Ministro Dias Tofolli. Decisão do Ministro Luiz Fux de 24.12.2020.

[218] STF, Pet 7173 / RS e ACO 2755 / RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Decisão de 02.08.2017.

[219] STF, ACO 3244 / MG, Relator Ministro Luis Roberto Barroso; ACO 3108 / MG, Relator Ministra Rosa Weber.

[220] STF, ACO 3262 / GO, Relator Ministro Gilmar Mendes.

[221] STF, ACO 3280 / RN, Relator Ministro Celso de Mello.

[222] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:34026 >. Acesso em: 27 set. 2020. p. 72.

auxílio financeiro aos Estados e suspendendo os limites e condições previstas na LRF para recebimento de transferências voluntárias, contratação e aditamento de operações de crédito, concessão de garantias e contratação entres entes da Federação. Ainda, permitiu, até o final do ano de 2020, a suspensão dos pagamentos das dívidas dos Estados com a União, com a postergação dos valores não pagos para janeiro de 2022.

O próprio cenário adverso ocasionado pela COVID-19 motivou a concessão de medidas liminares, pelo Supremo Tribunal Federal, para quase todos os Estados da federação, ao longo do ano de 2020, autorizando a suspensão do pagamento das dívidas com a União.

E como se não bastasse, existe no âmbito de discussões legislativas a pretensão de criar o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal (PEF), por meio do Projeto de Lei Complementar n.º 101/2020,[223] que mitiga certas restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, flexibiliza regras que impedem o endividamento dos Estados e prorroga o prazo do RRF. Essa proposição legislativa, no entanto, estabelece a obrigatoriedade de os entes subnacionais aderirem ao Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal, por meio do qual haverá a "compatibilização" das respectivas políticas fiscais com a da União.

Esse cenário normativo, com a necessidade de constante intervenção da União sobre as finanças estaduais, indica, portanto, que o equilíbrio orçamentário dos entes periféricos não foi ainda alcançado, mesmo após o prestígio conferido ao tema pela Constituição Federal de 1988.[224]

2.6 Conclusão Parcial

A análise da saúde financeira dos Estados atrai o tema do equilíbrio fiscal, paradigma atual do Direito Financeiro, plenamente encampado pela Constituição Federal de 1988 e pela legislação infraconstitucional, com a fixação de diversas regras voltadas a assegurar a sustentabilidade no campo das finanças públicas.

---

[223] Apresentado em 16.04.2020 pelo Deputado PEDRO PAULO (DEM/RJ). Aprovado na Câmara dos Deputados em 25.12.2020. Aguardando apreciação pelo Senado Federal.

[224] Leciona RODRIGO OLIVEIRA DE FARIA que se trata da denominada *"socialização da gestão fiscal irresponsável"*, resultado da prática de repassar a solução das crises financeiras subnacionais ao ente central. Observa, ainda, que a dinâmica federativa adotou um padrão de irresponsabilidade dos governos subnacionais somado a um paternalismo do governo central, resultando na obrigação deste de assumir as dívidas quase que impagáveis dos entes locais, ainda que em detrimento do princípio da igualdade das unidades federativas. cf. FARIA, Rodrigo Oliveira de. Reflexos do Endividamento nas relações federativas brasileiras. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.). **Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 446-447) .

O exame das disposições normativas direcionadas nesse sentido aos Estados, basicamente com a finalidade de evitar o excesso de despesas com a folha e com o endividamento, revelam cenário preocupante.[225]

As constantes necessidades de renegociação das dívidas dos entes subnacionais, de igual modo, demonstram Estados cada vez mais dependentes de auxílio financeiro por parte da União,[226] criando situação de indesejável dependência.[227]

Evidencia-se, portanto, que os Estados brasileiros estão vivenciando grave crise fiscal, considerada como a situação na qual as despesas são maiores do que as receitas (carga tributária insatisfatória). Além do desatendimento ao próprio paradigma do equilíbrio financeiro, o quadro delineado, com entes subnacionais sem autonomia financeira, desatende as bases nas quais o federalismo foi assentado na Constituição de 1988.

---

[225] A "Regra de Ouro", tão importante para a sustentabilidade no Direito Financeiro, em relação aos Estados vem sendo cumprida. Contudo, é possível perceber que o atendimento da "Regra de Ouro" decorre, possivelmente, mais pelo fato de que aos entes subnacionais não é permitido emitir novos títulos públicos, conforme artigo 5º da Emenda Constitucional n.º 3/93 e artigo 3º, § 5º, da Lei n.º 9.496/97, assim como da dependência, para a contratação de crédito, do aval da União Federal, que o vincula, dentre outros requisitos, exatamente ao atendimento da "Regra de Ouro", nos termos da Resolução do Senado Federal n.º 43/2001, do que da observância propriamente dita do artigo 167, III, da Constituição Federal.

[226] Daí a razão de afirmar FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA que *"A constante dependência dos entes subnacionais em relação à União, em que programas de ajuste e de submissão são impostos em troca de auxílio financeiro e da suspensão do regime de normalidade demonstram a fragilidade do federalismo brasileiro, dificultando a tarefa do Direito Constitucional Financeiro na concretização de um modelo equilibrado e com entes dotados de autonomia suficiente à execução das políticas públicas de sua competência. Não se vislumbra, nessas condições, um federalismo fiscal que indique um equilíbrio entre União e entes subnacionais, tampouco se verifica um caminho rumo à autonomia dos referidos entes.*" SILVEIRA, Francisco Secaf Alves et al. (Coords.). **As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 483.

[227] Nesse sentido, vale recordar a pertinente e atual crítica tecida por JOSÉ MAURÍCIO CONTI quando das discussões em torno do projeto que resultou na Lei Complementar n.º 156/16, no sentido de que a flexibilização do equilíbrio na gestão fiscal não é saudável para as contas públicas, pois permite a irresponsabilidade e desestimula os bons gestores, além de transmitir a percepção de que sempre serão criadas exceções diante de dificuldades financeiras. CONTI, José Maurício. **Refinanciar dívidas nada mais é do que postergar problemas. Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 2ª. ed. São Paulo: Blucher, 2018. p. 360.

3 ICMS

3.1 Evolução Histórica do ICMS até o advento da Constituição Federal de 1988

Como forma de bem situar a análise do ICMS, até mesmo pelo fato de que certos problemas a serem analisados na presente tese, como por exemplo a "guerra fiscal", decorrem de questões vinculadas às suas origens, passa-se a fazer breve exposição acerca da evolução histórica do gravame estadual.

Pois bem, a expressão econômica pertinente ao comércio de mercadorias, conforme explica ALCIDES JORGE COSTA, foi inicialmente onerada pelo Imposto do Selo, regulamentado pelo Decreto n.º 4.505, de 31.12.1870, incidente, naquela época, especificamente sobre a emissão de faturas, a partir de vendas efetuadas, de competência da União.[228] Com a Constituição de 1934 é que a materialidade expressa pelo comércio de mercadorias foi outorgada à competência tributária dos Estados, só que com nova denominação, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Tratava-se de uma incidência sobre cada venda ou consignação mercantil, desde o produtor até o consumidor final, gerando, portanto, o efeito cumulativo (em "cascata").

Esse regime foi mantido pelas Constituições de 1937 e 1946, sendo alterado apenas com a Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, que iniciou a reforma do sistema de tributação no Brasil, complementada pelo Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, período em que o IVC foi transformado no ICM. Cabe destacar que o CTN teve vida curta no que tange à regulamentação do ICM, na medida em que, logo na sequência, foi editado o Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, com a finalidade de disciplinar essa incidência tributária.

Acerca da evolução em torno do IVC para o ICM, explica GERALDO ATALIBA que, a despeito do primeiro atingir apenas dois tipos específicos de negócios jurídicos que impulsionam a circulação, enquanto o segundo era mais genérico, ambos incidiam sobre a "circulação de mercadorias".[229] Na verdade, a atualização deu-se exatamente pela

---

[228] COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 2-3.
[229] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 245-246.

percepção de que a referida materialidade não poderia ser tratada de forma restrita, merecendo um tributo mais abrangente, contemplando os seus diversos aspectos.

Ao lado da mudança de nome e da ampliação da incidência a todas as operações relativas à circulação de mercadorias, o ICM trouxe a técnica da não-cumulatividade, deixando para trás o IVC com sua incidência cumulativa e, obviamente, muita criticada à época por incentivar a verticalização das empresas e a menor tributação de mercadorias com ciclos econômicos mais curtos.[230] Tratou-se, portanto, da implantação da sistemática multifásica cumulativa, inerente ao IVC, para a multifásica não-cumulativa, com incidência sobre o valor agregado, do então novo ICM.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e ANDRÉ MENDES MOREIRA anotam que a sistemática da não-cumulatividade foi introduzida no Brasil a partir da importação do modelo adotado na Europa.[231] Concebido inicialmente na França, em 1954, a partir da tributação do valor acrescido em cada operação (*tax su lar valeur ajoutée* – TVA), por meio da qual se permitia o confronto entre débitos e créditos, essa nova modalidade de apuração onerava apenas o valor acrescentado em cada fase da cadeia de circulação econômica.[232]

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e ANDRÉ MENDES MOREIRA continuam explicando sobre o tema que a complexidade desse novo método não impediu o seu sucesso, tendo em vista as inúmeras vantagens que ele proporcionou, como neutralidade, transparência e diminuição da evasão fiscal. A sistemática da não-cumulatividade evitava, portanto, que a incidência fosse mais ou menos elevada em razão da quantidade de fases do ciclo econômico, além de revelar com precisão a carga tributária de cada uma dessas operações e permitir uma fiscalização pelos próprios contribuintes, na medida em que interessados pela utilização do crédito advindo da fase anterior. Outro aspecto importante,

---

[230] COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 8. Vale ainda destacar a doutrina de ANDRESSA GUIMARÃES TORQUATO FERNANDES, que a tributação, até meados do Século XX, era composta basicamente por tributos sobre o faturamento, incidentes em todas as fases do ciclo econômico, de forma cumulativa, portanto. Anota, no entanto, seus efeitos perversos para a atividade econômica, por induzir a verticalização das empresas e a sonegação, trazendo o exemplo emblemático da Alcabala, cobrado pelo Império espanhol e apontado como um dos fatores para o seu declínio. FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O ICMS e o princípio da não-cumulatividade. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência.** São Paulo: IPAM, 2019. Posição 5326.

[231] DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 533.

[232] DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 540.

dada a clareza advinda da não-cumulatividade, foi a desoneração das exportações, dada a possibilidade de estimativa da tributação e devolução aos contribuintes do imposto incidente sobre as fases anteriores ao envio da mercadoria produzida em território nacional ao exterior, assim como a oneração das importações com a mesma carga que seria suportada no mercado interno, afastando qualquer vantagem ao produto de origem exterior.[233]

Consequentemente, houve a propagação dessa sistemática de tributação, seja no âmbito da própria Comunidade Europeia, seja no plano mundial, no que se inclui o Brasil.[234]

A despeito de salutar a replicação no território nacional da bem sucedida técnica de apuração fundada na não-cumulatividade, as adaptações implementadas para adequar o ICM às peculiaridades brasileiras acabaram por conceber problemas que, como será exposto mais adiante, repercutem até os dias atuais.

Sobre o tema pontua SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO que a realidade federativa do Brasil não viabilizou a tributação sobre o consumo de forma unificada em apenas um imposto, sendo necessário repartir essa materialidade entre a União, com competência para onerar, por meio do IPI, as operações realizadas com produtos industrializados; os Estados e o Distrito Federal, com competência para tributar, por meio do ICM, a circulação das mercadorias; e os Municípios, com a possibilidade de fazer incidir o ISS sobre a prestação de serviços. Portanto, procurou-se garantir fonte de receita aos três níveis federativos, peculiaridade vivenciada apenas no Brasil, com a consequente diminuição da força arrecadatória do ICM, a despeito de, por sua própria natureza, se tratar de *"um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica"*.[235]

Duas outras observações também merecem destaque, a primeira no sentido de que o compartilhamento da tributação sobre o consumo com os Estados e o Distrito Federal acabou por viabilizar a existência de diversas regulamentações, sem qualquer unidade ou

---

[233] DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. –541-543.

[234] RICARDO VARSANO analisa que a introdução de um tributo sobre o valor adicionado, evitando a incidência em cascata, foi o evento tributário de maior expressão da segunda metade do século XX. Essa sistemática é adotada atualmente por mais de 150 países e representa, para a maioria desses países, a principal fonte de receitas tributárias. A única exceção, de relevância, consiste nos Estados Unidos, onde o consumo é onerado pelos Estados por um imposto sobre vendas a varejo. VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Documento para discussão. IDB-DP-335. 2014. p. 2.

[235] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 220.

coordenação. A segunda consistiu na utilização do ICM, por esses entes, como uma exação com finalidade extrafiscal, de forma que passou a ser utilizado como subsídio ao incremento da economia local.[236]

Como forma de evitar esses efeitos o ICM foi instituído com alíquotas uniformes em todo território nacional, disciplinadas por lei complementar, e a fixação de competência ao Senado para regular os limites máximos. Foi inclusive nesse contexto que surgiu a Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, encampada pela Constituição Federal de 1988, criando o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), formado por representantes dos Estados, do Distrito Federal e da União. Trata-se de um órgão deliberativo colegiado destinado a decidir, por unanimidade, sobre eventuais reduções de alíquotas ou outras formas de benefícios fiscais.

No entanto, explica SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO que a pretensão de uniformidade de alíquotas *"desandou em diversas alíquotas (desuniformes, portanto) para atender aos reclamos da participação de arrecadação entre "Estados industrializados" e "Estados consumidores'."*[237] Por essa razão, foram idealizadas alíquotas internas, alíquotas de exportação e alíquotas interestaduais e, nestas últimas, alíquotas diferenciadas para operações que destinassem mercadorias para o Centro-Sul ou para o Norte-Nordeste.[238]

Também a pretensão de neutralidade não foi atingida, diante dos diversos benefícios fiscais e isenções instituídos no âmbito do CONFAZ, sem qualquer tipo de coordenação. Ao ICM foi atribuída a característica da extrafiscalidade, na maior parte dos casos com diminuição da sua arrecadação em prol do desenvolvimento econômico.[239]

De toda forma, é possível verificar que o ICM, vigente até o advento da Constituição Federal de 1988, introduziu as linhas mestras do tributo atualmente repaginado como ICMS.

3.2 O ICMS Criado na Constituição Federal de 1988

---

[236] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 220.
[237] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 221.
[238] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 222.
[239] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 222.

Para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, diante da ideia de que fosse outorgada aos Estados e ao Distrito Federal uma relevante fonte de recursos, de modo a lhes garantir efetiva independência e autonomia financeira, concretizando a descentralização do poder central, os entes estaduais exerceram grande influência na Assembleia Constituinte, notadamente na parte destinada à composição do Sistema Tributário Nacional.[240] Dessa forma, os Estados conseguiram ganhar 0,7% do PIB ou em torno de 10% das receitas tributárias disponíveis, conforme estimativa de JOSÉ SERRA e JOSÉ ROBERTO R. AFONSO (a União perdeu 0,6% do PIB ou 4% das receitas tributárias pré-reforma, enquanto os Municípios ganharam 0,9% do PIB ou mais 26% em receitas).[241]

Daí a afirmação feita por ALCIDES JORGE COSTA, ao descrever o perfil tributário dos Estados delineado pela Constituição Federal de 1988, no sentido de que esses entes ficariam em situação muito melhor em termos de participação no bolo tributário nacional, ocasionando o *"deslocamento do eixo do poder do Presidente da República para os Governadores dos Estados"*.[242]

Desse bolo, a principal fonte de arrecadação dos Estados se tornou o ICMS. FRANCISCO LUIZ CAZEIRO LOPREATO ratifica essa assertiva ao pontuar que o resultado obtido a partir da repartição de receitas tributárias na Constituição Federal de 1988 foi a ampliação do potencial de arrecadação dos governos estaduais, sendo a alteração mais significativa o incremento da base tributária do ICMS.[243] A capacidade de os Estados deterem poderes substanciais de geração de receita própria, no caso pela arrecadação do ICMS, é apontada por TERESA TER-MINASSIAN como um ponto positivo do federalismo fiscal brasileiro.[244]

---

[240] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 223 – 220.

[241] SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. Finanças públicas municipais: Trajetória & mitos. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 10, p. 44-50, out. 1991. ISSN 0010-5945. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/55150/53822>. Acesso em: 09 out. 2020. p. 45-46.

[242] COSTA, Alcides Jorge. A Constituição brasileira. Ed. Academia Internacional de Direito e Economia / Forense Universitária / Fundação Dom Cabral, 1988. p. 322-323. *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 206-207.

[243] LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002. p. 109-110. Nesse sentido: DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributária da Constituição de 1988. Constituição de 1988**: O Brasil 20 Anos Depois - Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças (v. IV). Senado Federal. 2008. Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view > Acesso em: 09 out. 2020. p. 7.

[244] TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 454.

Esse cenário decorre do fato de que, no processo constituinte, os Estados conseguiram *"tomar receitas"* da União, trazendo para a sua competência tributária, aglutinados ao ICM, *"os três impostos únicos federais sobre (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais do país"*.[245]

Os Impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais eram previstos no artigo 21, VIII e IX, da Constituição Federal de 1969. A denominação "impostos únicos" era decorrente do fato de que podiam incidir uma única vez em toda a cadeia, o que significa que se a produção fosse onerada, então as fases posteriores, como, por exemplo, a venda para consumo, estariam excluídas da incidência.

Da União e, em relação às operações locais, dos Municípios, os Estados e o Distrito Federal conseguiram abocanhar a tributação sobre os serviços de transporte e de comunicações, até então onerados pelo Imposto sobre Serviços de Transportes e de Comunicação – ISTC, previsto no art. 21, VII, da Constituição Federal de 1967, com o que se formou o ICM somado a dois serviços, configurando o ICMS.[246]

Diante desse quadro a Constituição Federal de 1988 instituiu o ICMS em seu artigo 155, II, dispondo que *"Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior"*. Essa previsão é complementada no parágrafo terceiro do aludido preceito constitucional, no sentido de que: *"À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."*

ROQUE ANTONIO CARRAZZA anota que é possível sintetizar o ICMS em cinco impostos de caráter mais genérico ou mais de vinte específicos, se se considerar as hipóteses de incidência de cada qual. Seguindo a divisão mais ampla, os impostos albergados pelo ICMS são: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à

---

[245] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 223-224.

[246] Explica FRANCISCO DE PAULA C. GIFFONI que nos trabalhos da Assembleia Constituinte, mais precisamente na Subcomissão de Tributos, a ideia era a de unificar inclusive o IPI e o ISS ao ICMS, fazendo-o se tornar o único tributo sobre o consumo de bens e serviços. Pretendia-se, ainda, que o ICMS incidisse sobre as operações de crédito ao consumidor final, excluindo sobre essa hipótese de incidência o IOF. No entanto, devido à perda de arrecadação que tais medidas implicariam para a União e para os Municípios, principalmente aqueles de médio e grande porte, essas propostas foram rejeitadas. GIFFONI, Francisco de Paula C. Análise do Novo Sistema Constitucional Tributário. In: PISCITELLI, Roberto Bocaccio. (Org.). **O**

circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.[247]

A seguir, serão detalhadas as linhas mestras de cada qual dessas incidências seguindo a divisão proposta acima.[248]

3.2.1 O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

O primeiro imposto contemplado pela sigla ICMS, o qual detém maior importância em termos de abrangência e arrecadação, é aquele que deriva diretamente do ICM vigente no regime anterior, incidindo sobre operações de comercialização de mercadorias. Nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal: *"Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior"*.

Sobre o pressuposto material que enseja a incidência do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias foram levantadas três correntes. Dentre elas apenas uma, mesmo em se tratando de exação conhecida e estudada desde 1967, pode ser prontamente descartada.

A primeira defendida basicamente pelo Fisco, aduzia que a mera saída física de mercadorias poderia ser onerada pelo gravame estadual. Em oposição, prontamente acolhida, ALIOMAR BALEEIRO pontou que, se fosse possível tributar a mera saída física, então o furto da mercadoria ensejaria a incidência do ICMS.[249] Nesses termos, revela-se

---

sistema tributário na nova constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema Brasília: Universidade de Brasília, 1988. p. 85-86.

[247] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37. SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, por sua vez, entende que o ICMS compreende seis impostos, pois acaba por dividir o imposto sobre lubrificantes e combustíveis do imposto sobre energia elétrica. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 223-224.

[248] Dados os limites do presente trabalho, que se direciona a analisar os efeitos decorrentes das alterações implementadas no ICMS nas finanças dos entes estaduais, com consequências para o federalismo, o exame em torno do ICMS será realizado considerando apenas as suas questões principais. A pretensão é de nortear a compreensão dos tópicos que seguem, afetos à tese proposta, não a de contemplar o gravame estadual em todos os seus aspectos.

[249] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 385.

possível fixar a saída física como aspecto temporal do ICMS, sem que signifique a concretização do seu aspecto material, que deve estar vinculado à *"operação de circulação de mercadorias"*.

Esmiuçando melhor o que se pode compreender como fato gerador do ICMS, a segunda corrente destaca que a operação relativa à circulação de mercadoria configura-se pela circulação econômica, entendida como a evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final. A linha doutrinária que sustenta essa tese entende ser desnecessário um negócio jurídico ou a transferência de titularidade da mercadoria para haver a incidência do ICMS, como por exemplo uma compra e venda, bastando a circulação econômica. Não se pode, nesse contexto, aduzir que a mera saída física entre estabelecimentos da mesma unidade produtiva caracteriza o aspecto material do ICMS. Contudo, se a mercadoria, após a sua produção, é destinada a estabelecimentos comerciais, ainda que pertencentes ao mesmo contribuinte, então a corrente ora analisada entende ser possível haver a oneração, tendo em vista que a mercadoria percorreu um ciclo econômico.[250]

A terceira corrente, que conta com maior acolhida atualmente, entende que a hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias consiste na realização de um negócio jurídico oneroso, de natureza comercial, envolvendo uma mercadoria e necessária troca de titularidade. No caso, portanto, o ICMS não incide sobre a circulação ou sobre as mercadorias, mas sim sobre operações de circulação de mercadorias.[251] O

---

[250] Sobre o tema ALCIDES JORGE COSTA defende que: *"Entendemos por circulação da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra, e bem assim o fato de esse título envolver ou não uma transmissão da propriedade."* COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 86. De igual maneira é o pensamento de RICARDO LOBO TORRES: *"O fato gerador do ICMS, conseguintemente, prescinde para a sua estruturação, da realização dos negócios de vendas ou de consignação, como ocorria com o tributo anterior, ou de qualquer outro ato tipificado no direito privado: doação, dação em pagamento, etc. Todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadorias, independentemente de sua forma ou de sua natureza gratuita ou onerosa, será fato gerador do ICMS; da mesma forma as situações jurídicas que agasalhem a circulação econômica, como, por exemplo, a situação do industrial ou do comerciante que promovam as remessas de mercadorias de um para outro de seus estabelecimentos, bem como o autoconsumo da mercadoria sem a sua circulação física para fora do estabelecimento, posto que para o ICMS é indiferente que haja ou não, transferência do domínio."* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Volume IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 244-5.

[251] Para GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO: *"Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá circulação, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem. Assim, aquele que, em tendo sido parte na operação, transferir a outrem direitos de dono promoveu circulação (ao 'realizar' a operação)."* ATALIBA, Geraldo ; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, v. 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 230. Nessa mesma linha, pontua ROQUE ANTONIO CARRAZZA que: *"Podemos afirmar, portanto, que por meio de ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) de dar uma mercadoria. De sorte que notamos, com facilidade, que o*

Supremo Tribunal Federal compartilha do mesmo entendimento, fixando que *"O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial"*.[252] Posição semelhante é adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.[253]

Dessas premissas é possível delimitar tanto os sujeitos passivos do ICMS, como os próprios objetos que podem atrair a sua incidência. Como a oneração atinge operações de circulação de mercadorias, apenas aqueles sujeitos que praticam atividades comerciais, com habitualidade, é que poderão ser compelidos ao recolhimento do ICMS. Da mesma forma, pode-se dizer que podem ser qualificadas como mercadorias apenas aquelas envolvidas em negócios jurídicos comerciais. Nesses termos, é possível excluir do âmbito de incidência do ICMS, por exemplo, a atividade de mera venda de automóvel por um particular, seja por não se tratar de uma atividade rotineira, seja pelo fato de que o bem não está inserido no comércio. [254]

3.2.2 O Imposto Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

O segundo imposto contemplado pela sigla ICMS ultrapassa o âmbito de atuação do ICM, atingindo as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que se iniciem no exterior, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal.

A primeira observação que deve ser realizada consiste no fato de que, ao onerar a prestação de serviços, o ICMS atua sobre campo de atuação regularmente atribuído à esfera de competência dos Municípios, conforme dicção do artigo 156, III, da Constituição Federal. Contudo, nesse próprio artigo já consta a delimitação do âmbito de abrangência de cada qual, de forma que aos Estados e ao Distrito Federal competirá a oneração das

---

ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil. É, pois, uma modalidade que incide sobre atos jurídicos (na clássica classificação de Amílcar de Araújo Falcão). No mesmo sentido, Pontes de Miranda frisava que o ICMS é "imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual (...) de que se irradia a circulação". Voltamos, por isso, a insistir que o fato imponível deste ICMS ocorre quando comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria. Só há falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria." CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 56-57.

[252] STF, ADI 4.565 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, j. 7.4.2011, DJE de 27.6.2011.

[253] STJ, REsp 1125133/SP, Relator Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 25.08.2010, DJe 10.09.2010.

operações de serviços de transporte que ultrapassem os limites municipais, enquanto os Municípios poderão tributar os transportes realizados dentro do seu território.

Fixado esse ponto, deve-se então verificar que a hipótese de incidência desse gravame é pautada, assim como ocorre em relação às operações de circulação de mercadorias, a partir de uma expressão econômica. Apenas as prestações onerosas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, voltadas ao lucro, é que poderão ser tributadas.[255]

São alcançadas, portanto, as prestações realizadas por qualquer meio (aéreo, terrestre, fluvial, marítimo e subterrâneo), tendo como objeto o transporte de pessoas ou cargas. O seu contribuinte, nesses limites, será o prestador do serviço.

3.2.3 O Imposto Sobre Serviços de Comunicação

Ao lado da tributação sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, a Constituição Federal de 1988 também reuniu no ICMS a prestação de serviços de comunicação.

A definição da sua hipótese de incidência não ocorre de forma tão simples como foi possível em relação aos dois outros impostos anteriormente abordados, na medida em que a expressão "comunicação" envolve uma série de possibilidades, muitas vezes inerentes a negócios tecnológicos. Mesmo sem aprofundar a análise do tema é possível estabelecer as linhas gerais dessa incidência tributária.

A esse respeito pode-se adiantar, em consonância com a tributação sobre às operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, que a oneração deverá recair sobre uma prestação de serviço de comunicação. No caso, exclui-se a mera comunicação, de forma a inserir no campo de

---

[254] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 40-43.

[255] Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *" [...] a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial, pois)."* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 195. Na mesma linha pontua JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que *"O ICMS incide sobre serviços prestados em regime de direito privado (por particular, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista), demandando a existência de duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas), na qualidade de prestador e tomador (ou usuário) dos serviços, inexistindo serviço 'consigo mesmo' (transporte realizado pelo próprio prestador)."*. MELO, José Eduardo Soares de. Lei Complementar n. 87/96 – ICMS – Incidências. In: BERGAMINI, Adolpho. BONFIM, Diego (Coords.). **Comentários à lei complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP ed. 2008. p. 487-488.

abrangência dessa modalidade do ICMS apenas a prestação onerosa de serviço que viabiliza a comunicação.

Pois bem, partindo então para a análise da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é possível identificar posição doutrinária, capitaneada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, no sentido de que *"só há falar em comunicação quando se estiver em face de um esforço humano empreendido onerosamente em benefício de outrem, de modo a criar uma interação entre o emissor e o receptor da mensagem"*. O ponto principal para a definição de um serviço de comunicação residirá na efetiva difusão da mensagem, na interação remunerada entre emissor e receptor e que estes sejam identificados. [256]

Esmiuçando um pouco mais, na visão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *"o fato imponível do ICMS ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos etc., que lhe forem diretamente propiciados, em caráter negocial, por um terceiro, passam a interagir, trocando mensagens."* O ICMS-Comunicação incidirá, nesses termos, sobre o serviço prestado de forma onerosa que viabilizar a aludida interação comunicacional, sendo o prestador o contribuinte.[257]

Seguindo esse pensamento, o Superior Tribunal de Justiça firmou posição no sentido de que a prestação de serviços conexos ao de comunicação, ainda que preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação, não se confunde com a prestação da atividade fim — processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza —, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.[258] Daí a razão pela qual foi editada a Súmula STJ 305: *"O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular."*

3.2.4 O Imposto Sobre Energia Elétrica, Derivados do Petróleo, Combustíveis e Minerais

Via de regra, a tributação sobre Energia Elétrica, Derivados do Petróleo, Combustíveis e Minerais, dada a qualidade de "mercadorias", poderia ser perfeitamente

---

[256] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 218. Nesse mesmo sentido: *"para que haja a incidência do ICMS-comunicação, é imperioso que exista uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço. Sem esses elementos, não há comunicação; sem comunicação, não há ICMS-comunicação".* MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 158. Ver também MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2005. p. –118-121.

[257] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 221.

incluída na hipótese de incidência do ICMS que contempla as operações de circulação de mercadorias. Contudo, dada a relevância econômica e estratégica desses bens naturais e fontes de energia para o desenvolvimento do País, a Constituição optou por tratar da matéria em preceitos específicos, outorgando, praticamente, regime jurídico apartado do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

Conforme se depreende da redação original do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, apenas o ICMS, além dos tributos aduaneiros – Imposto de Importação e Imposto de Exportação –, podem incidir sobre *"operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País"*. A Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de março de 1993, ampliou a abrangência do citado preceito para fazer constar previsão, no lugar de *"lubrificantes"*, de *"derivados de petróleo"*.

Ainda, a Constituição Federal trouxe em seu art. 155, § 2º, X, 'b', previsão no sentido de impedir a incidência do ICMS sobre as *"operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica"*. Essa imunidade, em razão das consequências que ocasiona em relação ao compartilhamento das receitas entre os entes produtores e consumidores desses bens, será tratada em tópico específico, mais a frente.

3.3 O Ideal Federativo em torno do ICMS: Entre o Imaginado e o Materializado

O ICMS, em suas múltiplas hipóteses de incidência, foi pensado na Constituição Federal de 1988, como a principal fonte de recursos aos Estados, de forma a outorgar efetiva autonomia financeira aos entes subnacionais.

No entanto, a evolução do ICMS demonstra que o potencial de arrecadação imaginado pela Constituição Federal de 1988, não se concretizou.

Nesse sentido, em recente estudo confeccionado por JOSÉ ROBERTO R. AFONSO, KLEBER PACHECO DE CASTRO e MELINA ROCHA LUKIC, examinando dados divulgados entre 1968 a 2017 por diversas fontes – CONFAZ, Secretaria do Tesouro Nacional, Receita Federal do Brasil e IBGE –, a conclusão foi no sentido de que o ICMS *"está ficando ultrapassado em termos de base de arrecadação, tendo em vista os avanços*

---

[258] STJ, REsp 1176753/RJ, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 28.11.2012, DJe 19.12.2012.

econômicos, sociais e, principalmente, tecnológicos, que ocorreram desde a sua criação".[259]

Os citados autores ainda demonstram que o ICM, antiga versão do ICMS, incidindo sobre base menor, pois não contemplava o petróleo, gás, combustível, energia elétrica, minerais, serviços de comunicação e transportes, arrecadava em 1968 o equivalente a 7,28% do Produto Interno Bruto (PIB), enquanto em 2017, mesmo que impulsionado pela ampliação da sua base, correspondeu a 6,79% do PIB. Outro importante ponto consiste na demonstração de que, no mesmo período, a relação ICM(S) x Carga Tributária Bruta Global diminuiu de 31% para 21%.[260]

Os dados levantados por FABIO GIAMBIAGI e ANA CLÁUDIA ALÉM confirmam a desidratação do ICMS. Ao analisar o período de 1991 a 2009, foi possível identificar que a carga tributária do ICMS, em comparação ao PIB, teve um incremento de pouco mais de meio por cento. A arrecadação tributária federal, sem considerar as contribuições previdenciárias, no entanto, aumentou quase seis pontos percentuais.[261]

Esse cenário acaba por atingir a autonomia financeira dos Estados, com grave prejuízo ao modelo federativo adotado na Constituição Federal de 1988.[262]

Daí a importância de se direcionar a atenção ao que deveria representar a principal fonte de receitas dos Estados, o ICMS, em sua perspectiva evolutiva. Devem ser examinados os fatores de ordem legislativa ou jurisprudencial que não permitiram que o ICMS pudesse exercer o papel de relevo que lhe foi outorgado no cenário das finanças públicas estaduais pela Constituição Federal de 1988.

---

[259] AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo: set-dez 2018. v. 14. n. 3. p. 988.

[260] AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo: set-dez 2018. v. 14. n. 3. p. 990.

[261] GIAMBIAGI, Fabio. ALÉM, Ana Cláudia**. Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil**. São Paulo: Campus, 2016. p. 255.

[262] Exatamente pela perda de autonomia financeira dos entes federados locais é que REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA entende que resta "descaracterizado o pacto federativo", apontando existir no País, atualmente, um Estado unitário descentralizado. Aos poucos, conforme explica, os Estados estão sendo apequenados, perdendo autonomia, "uma vez que lhe faltam recursos". Por essas razões defende que "no Brasil, hoje o pacto fiscal está torto", sendo que "há manifesto desequilíbrio em favor da União", fazendo com que, rotineiramente, assuma as dívidas dos Estados. OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 106-111. A mesma percepção foi manifestada por CELSO RIBEIRO BASTOS já em 1999, ocasião em que anunciava que é muito provável que nenhum princípio tenha sido tão fortemente degradado quanto o federativo", pois "A autonomia estadual é, sob muitos aspectos, uma irrisão. Fatores diversos têm demonstrado que muitos Estados-Membros não têm condições de sobreviver financeiramente se lhes faltar o apoio do governo federal. Por outro lado, a partilha constitucional de competências aquinhoa, devidamente, Estados e Municípios, centralizando, ainda, na mão da União a determinação, ao menos nos seus princípios gerais, das diretrizes a prevalecerem em todos os campos legislativos." BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 282.

Caso o gravame outorgado à competência tributária dos Estados estivesse exercendo o papel imaginado pela Carta Política de 1988, por certo que os entes subnacionais não estariam na situação fiscal em que se encontram – ao menos não nas proporções atuais –, com efeitos negativos ao próprio federalismo.[263] É possível notar, desde a Constituição Federal de 1988, uma tendência de centralização das receitas tributárias na União, já em grau tão elevado que o pêndulo federativo entrou em rota de retorno ao ângulo existente nas fases mais nebulosas do período federal brasileiro. [264]

3.4 Conclusão Parcial

O antigo ICM, criado como forma de atualizar a tributação sobre o consumo no Brasil, especialmente para o fim de afastar a característica cumulativa, foi mantido pela Constituição Federal de 1988.

Diante do anseio federativo, fundado na forte descentralização do poder da União para os Estados, o ICM ganhou maior relevância em termos arrecadatórios. Foram a ele agregados impostos de competência da União e dos Municípios, no período preterido da Constituição Federal de 1988, tornando-o, então, no ICMS.

Essa nova exação apresenta múltiplas hipóteses de incidência, sendo mantida, no entanto, a principal delas, aquela que onera operações de circulação jurídica de mercadorias. Além da própria incidência sobre operações de circulação de mercadorias, a principal fonte econômica na época, o acréscimo dos antigos impostos únicos da União à competência dos Estados, somado à possibilidade de tributação dos serviços de transporte

---

[263] Obviamente que outros pontos podem ser levantados para explicar a situação de crise dos entes subnacionais, a maioria deles no campo das despesas. O principal, certamente, consiste na má qualidade dos gestores públicos estaduais, pouco acostumados à autonomia conferida pela Constituição Federal de 1988, o que os fez adotar opções equivocadas no trato do dinheiro público, realizando gastos sem as necessárias eficiência e eficácia. Não se pode deixar de lado, igualmente, a corrupção, enfermidade enraizada na política brasileira, que drena os recursos públicos diretamente para o bolso do particular, em detrimento do povo.

[264] ABHNER YOUSSEF MOTA ARABI analisa que a tendência centralizadora do federalismo brasileiro se revela pelo fortalecimento das receitas percebidas pela União e uma maior dependência dos entes menores em relação aos repasses federais de recursos financeiros, sendo possível identificar, como causas, *"a proliferação de contribuições – forma tributária de criação quase que exclusiva da União e que, em regra, não integra a discriminação constitucional de composição dos Fundos de Participação dos Estados; o reflexo negativo de política exonerativas federais nos valores repassados aos mencionados Fundos de Participação – montantes que, a rigor, representam receitas originárias e de titularidade inicial dos respectivos entes federativos, nos termos dos artigos 159 e seguintes da CRFB/88; e as prorrogações indefinidas da temporária Desvinculação de Receitas da União (DRU)"*. ARABI, Abhner Youssef Mota. **Federalismo brasileiro**: perspectivas descentralizadoras. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. –80-81. Nesse mesmo sentido: VALLE, Gabriel Arbex; CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. A (in)efetividade da compensação financeira entre os regimes geral e próprios de previdência social no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 449.

intermunicipal e interestadual e, sobretudo, de comunicação, incrementou sobremaneira o potencial de arrecadação desse gravame.

Contudo, o potencial de arrecadação do ICMS acabou não se concretizando, o que se confirma pela grave crise fiscal que os entes subnacionais enfrentam, praticamente logo após o advento da Constituição Federal de 1988. O ideal federativo, representado pela outorga aos Estados de uma fonte abundante de recursos, hábil a fazer frente aos desdobramentos decorrentes das atribuições inseridas na competência desses entes periféricos, consequentemente, resta mitigado.

4 ICMS EM EVOLUÇÃO

4.1 A Competição em que Todos Perdem: "Guerra Fiscal"

4.1.1 Breve Histórico

Logo após a instituição do ICM no Brasil foi editado o Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispondo em seu artigo 213 que *"Os Estados pertencentes a uma mesma região geoeconômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme"* para o ICM, no que foi seguido pelo Ato Complementar n.º 34, de 30 de janeiro de 1967. As regiões geoeconômicas eram a Amazônia, o Nordeste e o Centro-Sul.

Esse regime jurídico foi alterado com a Emenda Constitucional n.° 1, de 17 de outubro de 1969, que fixou a necessidade de lei complementar dispondo sobre a forma como seriam formalizados acordos para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICM.

Diante desse cenário foi editada a Lei Complementar n.° 24, de 7 de janeiro de 1975, estabelecendo que os benefícios fiscais pertinentes ao então ICM teriam que ser celebrados em *"reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal"*. O Convênio ICM n.º 8, de 23 de abril de 1975, criou o "Conselho de Política Fazendária" para o fim previsto na Lei Complementar n.º 24/75, sendo constituído por um representante do Governo Federal, em regra o Ministro de Estado da Fazenda, e por representantes dos Estados e do Distrito Federal, usualmente os Secretários de Fazenda, Finanças e Tributação.

A Constituição Federal editada em 1988 incorporou a sistemática até então vigente, dispondo em seu artigo 155, II, § 2º, XII, 'g', que compete à lei complementar *"regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."* Ainda, o texto constitucional de 1988 consignou a recepção, no artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, da Lei Complementar n.º 24/75, o que perdura atualmente em razão da omissão do legislador complementar durante o regime jurídico vigente.[265]

Após o advento da Constituição Federal de 1988, a alteração mais significativa foi a alteração do "Conselho de Política Fazendária" para "Conselho Nacional de Política Fazendária", nos termos da Lei n.° 8.028, de 12 de abril de 1990, e do Convênio ICMS n.º 17, de 13 de setembro de 1990, fazendo-o ser conhecido atualmente como CONFAZ.

4.1.2 Sistemática de Aprovação dos Benefícios Fiscais

A essência do regramento veiculado pela Lei Complementar n.º 24/75 consiste em estabelecer que a concessão ou revogação de benefícios fiscais sempre dependerá da aprovação unânime de todos os entes federativos, no âmbito do CONFAZ. A despeito de orientação no sentido de que essa diretriz seria inconstitucional, haja vista ofender o princípio da supremacia da vontade da maioria, corolário do princípio democrático, o fato é que se trata da regra que atualmente disciplina o tema, sendo válida até a palavra final do Poder Judiciário.[266] Portanto, deve ser observada quando da concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Aprofundando a análise, depreende-se dos artigos 2º e 4º da Lei Complementar n.º 24/75, que o procedimento a ser observado para a concessão ou revogação de benefícios fiscais consiste nas seguintes etapas: (i) em reuniões com convocação de representantes de todos os Estados, realizadas com a presença da maioria e a presidência de representante do Governo Federal, a concessão de benefícios fiscais é aprovada com a unanimidade dos Estados representados; (ii) o convênio é publicado no Diário Oficial da União; (iii) dentro de 15 dias o Poder Executivo de cada Estado ratifica ou não o convênio, sendo que o transcurso do prazo sem manifestação implica na ratificação tácita; e (iv) o convênio que não for ratificado por todos os Estados considerar-se-á rejeitado.

---

[265] Quando da edição da Lei Complementar n.º 87/96, que regulamentou os aspectos gerais do ICMS, foram inseridos dispositivos disciplinando a questão da concessão de isenção ou benefícios em relação a esse gravame estadual. De uma forma geral a orientação normativa que seria dada ao tema era bem similar àquela prescrita pela Lei Complementar n.º 24/75. Contudo, por vício no processo legislativo, notadamente em torno da competência originária para legislar sobre o tema, esses preceitos foram vetados quando sujeitos à sanção presidencial.

[266] Encontra-se pendente de julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro DIAS TOFFOLI, a análise da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 198, proposta pelo Governador do Distrito Federal, na qual se ventila exatamente a inconstitucionalidade da exigência da aprovação por todos os entes federados estaduais para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

4.1.2.1 Benefícios Fiscais Abrangidos e Sanções

A Lei Complementar n.º 24/75, arrolou de forma taxativa os benefícios que são contemplados pela regra de submissão à unanimidade no CONFAZ, quais sejam, isenção, redução da base de cálculo, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros e concessão de créditos presumidos. Ainda, consignou o aludido diploma normativo que também é considerado benefício fiscal, sujeitando-se, portanto, aos seus ditames, *"quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus"*.

Especialmente acerca da segunda hipótese é necessário frisar que a necessidade de convênio para a concessão de benefício de natureza financeiro-fiscal não foi acolhida pelo texto constitucional vigente, que acabou por incorporar apenas aqueles benefícios concedidos no âmbito da relação jurídico-tributária do ICMS, nos termos da posição doutrinária[267] e jurisprudencial.[268] Em outras palavras, são os institutos que atuam como forma de suprimir o imposto a recolher, até a correspondente extinção. Estão fora desse campo os benefícios financeiros, na medida em que atuam após o exaurimento da obrigação tributária, já na qualidade de receita do Estado (por exemplo, a concessão de linhas de financiamento mais benéficas na proporção do ICMS pago em determinado período).

---

[267] Por todos: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS: *"No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce a obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art. 175 do CTN). Já no incentivo financeiro nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem – inclusive financiar as empresas contribuintes do ICMS. Como se percebe, são dois tipos absolutamente distintos de estímulos, um, de natureza tributária – aquele de que cuidou a letra 'g' do inciso XII do artigo 155 da CF – e, outro, de natureza financeira, subordinado às regras dos artigos 165 a 169 da lei maior. Á evidência, tal tipo de incentivo não está sujeito às deliberações do CONFAZ, apenas competente para discutir incentivos fiscais."* MARTINS, Ives Gandra Martins. O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n.º 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112. 2005. p. 141.

[268] "*Extensão do termo favor tributário sujeito à deliberação de convênio – O termo isenção, usado pelo legislador constituinte (na redação do parágrafo 6, do art. 23), numa interpretação sistemática da Constituição, deve ser ampliado de modo a compreender quaisquer benefícios tributários, entendidos estes com sendo os concedidos no âmbito da relação jurídica obrigacional entre fisco e contribuinte, antes da sua extinção pelo pagamento do imposto."* STF, ADIN 1.247 - 9 / Pará – Medida Cautelar, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 17.08.1995, DJU de 08.09.1995, p. 28.354.

Nos termos do artigo 8º da Lei Complementar n.º 24/75, qualquer incentivo fiscal concedido sem a submissão à regra de aprovação por todos os entes federados no âmbito do CONFAZ é nulo, ensejando, consequentemente, a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria (inciso I), bem como a exigibilidade do imposto não arrecadado e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente (inciso II).

4.1.3 Papel do Poder Judiciário

A sistemática delineada pela Constituição Federal para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, com apoio na Lei Complementar n.º 24/75, *"enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS",* como explica CELSO DE MELLO, que segue afirmando[269]

> Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição Federal, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo e (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A consistência desse regramento, no entanto, dependia do Poder Judiciário, notadamente a partir da outorga de imediata eficácia jurídica às sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar n.º 24/75. Contudo, sob o pretexto de assegurar direito individuais dos contribuintes, não foi o que ocorreu.

Pois bem, o primeiro passo dado pelo Poder Judiciário em torno do tema foi motivado pela pronta aplicação, por parte dos entes estaduais prejudicados, das sanções dispostas na Lei Complementar n.º 24/75, especialmente com a glosa dos créditos tomados em função dos benefícios fiscais irregularmente concedidos.[270]

---

[269] STF, ADIN 1.247 - 9 / Pará – Medida Cautelar, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 17.08.1995, DJU de 08.09.1995, p. 28.354.

[270] A medida adotada na unidade federada de destino tem como fundamento não ser ela a responsável por financiar o benefício fiscal concedido pelo ente de origem. Para OSVALDO SANTOS DE CARVALHO e LUIS FERNANDO DOS SANTOS MARTINELLI: *"Isso ocorre porque o comprador se credita do imposto destacado no*

Por óbvio que os contribuintes prejudicados por essa atuação estatal se socorreram do Poder Judiciário, encontrando posição no sentido de que o estado prejudicado por benefício fiscal concedido à revelia do CONFAZ deveria propor ação declaratória de inconstitucionalidade da norma concessiva do incentivo, ao invés de impor medidas restritivas aos contribuintes.

A justificativa da conclusão adotada passou por duas premissas, quais sejam, primeiro que uma norma validamente editada no ordenamento jurídico, como pode ser considerada a lei que concede o incentivo fiscal, mesmo que em desacordo com a Lei Complementar n.º 24/75, haja vista ter enfrentando os trâmites legislativos pertinentes, apenas pode ser expurgada do sistema quando revogada por norma de mesma hierarquia ou quando declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso ou concentrado; e, segundo, que a Carta Política de 1988, apenas restringe o creditamento, na sistemática da não-cumulatividade, nas hipóteses de isenção e não incidência, inexistindo qualquer previsão nesse sentido no que tange aos crédito concedidos sem a adoção dos procedimentos pertinentes.[271]

Verifica-se que o STF fixou a premissa de que as sanções veiculadas pelo artigo oitavo da Lei Complementar n.º 24/75, não são auto-aplicáveis, pois dependeriam da decretação de inconstitucionalidade da norma que indevidamente concede o benefício fiscal. Dessa forma, o STF acabou por permitir o prolongamento no tempo dos atos editados pelos Estados e Distrito Federal em confronto com a sistemática instituída na Constituição Federal de 1988.

Em acréscimo, o Poder Judiciário adotou posição no sentido de que a revogação de norma contestada em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade acaba por retirar-

---

documento fiscal do vendedor, imposto este que é destacado, mas de fato não é cobrado pela unidade federada concedente do benefício irregular. Com efeito, em um exemplo hipotético, um documento fiscal que traga como destaque de imposto o percentual de 12% (doze por cento) mas cuja cobrança efetiva pela unidade federada de origem seja de apenas 3% (três por cento) tem um duplo efeito perverso no tocante à arrecadação tributária dos Estados. O efeito na unidade federada concedente é claro e se traduz na renúncia de 9% (nove por cento) à receita originária de 12% (doze por cento) do valor da operação, ou em outras palavras, percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do imposto que lhe seria devido caso não houvesse o benefício irregular. O outro efeito é sentido na unidade federada de destino, a qual nada teve a ver com a concessão do benefício irregular, mas que acaba por arcar com o crédito destacado e não cobrado na unidade federada de origem, fazendo com que ela acabe por financiar o empreendimento na unidade federada concedente." CARVALHO, Osvaldo Santos de Carvalho; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. **A Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais**. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: < https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf > Acesso em: 21 maio 2020. p. 947.

[271] STF, AC 2.611 / MG, Relatora Ministra Ellen Gracie, publicada em 28.06.2010. STF, ADIN 2.377-2 / MG, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 22.02.2001, DJ 07.11.2003, p. 00081. STJ, RMS 31.714 / MT, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, j. 03.05.2011, DJe 19.09.2011.

lhe o objeto, prejudicando o seu julgamento. Com base nesse entendimento os Estados e o Distrito Federal simplesmente revogavam a norma concessiva do benefício, contestada no Poder Judiciário, para, logo em seguida, editar nova norma com as mesmas previsões.

Esse cenário começou a ser alterado apenas em 2011, quando o Supremo Tribunal Federal reformou seu antigo posicionamento, de forma a permitir o julgamento de inconstitucionalidade de normas revogadas, ocasião em que inclusive atribuiu efeitos pretéritos, obrigando o ente a cobrar os tributos não recolhidos, em situação de evidente constrangimento com os contribuintes.[272] No mesmo ano, o Supremo Tribunal Federal vedou a concessão de remissão ou pagamento com desconto de débito decorrente da utilização de benefício declarado inconstitucional.[273] Contudo, essas posições foram adotadas em casos isolados, sem eficácia geral.

O próprio Supremo Tribunal Federal, no entanto, perdeu a oportunidade de solucionar a celeuma ao não acatar a proposta de edição de súmula (de número 69) com a seguinte redação: *"Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional".* A edição de enunciado sumular nesses termos por certo pacificaria de plano a inconstitucionalidade que cerca os benefícios fiscais fixados sem submissão ao CONFAZ, impondo a necessária eficácia às sanções previstas na Lei Complementar n.º 24/75.

A opção escolhida pelo Supremo Tribunal Federal foi a de afetar o tema para julgamento em sede de repercussão geral, em 2011.[274] O julgamento, concluído apenas em 1º.10.2020, finalmente reconheceu a validade da Lei Complementar n.º 24/75, notadamente no que tange à possibilidade de os Estados de destino glosarem o crédito relacionado ao ICMS não recolhido no Estado de origem (por força da atribuição de benefício fiscal não autorizado no CONFAZ).[275] À tese firmada foram aplicados efeitos *ex*

---

[272] STF, ADI 3.306 / DF, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 17.03.2011, DJe de 06.06.2011.
[273] STF, ADIN 2.906 / RJ, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 01.06.2011, DJe de 28.06.2011.
[274] STF, RE 628.075 / RS, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tema 490. Tese firmada: *"O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade."*
[275] O Ministro GILMAR MENDES detalhou em seu voto que a questão não foi examinada sob a óptica da possibilidade de descumprimento de lei válida e vigente de um por outro Estado, mas sim sob o ângulo do princípio da não-cumulatividade. À luz dessa assertiva, pontou que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de admitir o creditamento apenas em relação ao imposto efetivamente recolhido na operação anterior, o que não contemplaria o crédito outorgado com base em benefício não aprovado pelo CONFAZ.

nunc, de forma a evitar novas autuações fiscais sobre operações realizadas em momento anterior ao julgamento do tema pelo STF. Foram mantidos, no entanto, os lançamentos tributários já efetuados.

4.1.4 Lei Complementar n.º 160/17

De forma a equacionar a situação instaurada a partir da concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS foi editada a Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017, complementada pelo Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017.[276]

Em síntese, esse regramento dispõe que os entes federados deverão, observado os prazos estipulados, divulgar internamente e informar ao CONFAZ quais são os benefícios fiscais concedidos de forma irregular. Feito isso, os créditos tributários decorrentes dos incentivos concedidos sem o aval do CONFAZ, divulgados por cada ente, serão objeto de remissão e anistia, cabendo aos contribuintes apenas manifestar a desistência de eventuais discussões administrativas e judiciais.

Os Estados e o Distrito Federal poderão reinstituir, por prazo determinado (variando de um a quinze anos, dependendo da atividade econômica beneficiada), os benefícios fiscais informados nos termos acima, além de terem contra si afastadas as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar n.º 24/1975, de forma retroativa. É possível, também, a ampliação desses benefícios fiscais a contribuintes do próprio ente concedente ou a adesão, por outras unidades federadas da mesma região, desses incentivos.

Não obstante a ampla benevolência com o tema, da disciplina outorgada pela Lei Complementar n.º 160/17, em conjunto com o Convênio ICMS n.º 190/17, é possível identificar que o cenário instaurado em torno da concessão irregular de benefícios fiscais ainda não tenha sido resolvido. Possível, até mesmo, que tenha sido agravado.

Sobre o tema, observam OSVALDO SANTOS DE CARVALHO e LUIS FERNANDO DOS SANTOS MARTINELLI que o novo regramento: (a) ocasiona o prolongamento dos efeitos pertinentes à concessão unilateral de benefícios fiscais, já que há previsão, para alguns setores, de manutenção por quinze anos, o que pode até mesmo ser prorrogado no futuro;

---

[276] Para disciplinar essa matéria a Lei Complementar n.º 160/17 afastou a necessidade de aprovação por unanimidade, estabelecendo o seguinte quórum: "*Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.*"

(b) depende da edição de norma concreta por parte do ente prejudicado (destino), ratificando a remissão dos créditos constituídos em razão da utilização de benefícios fiscais irregularmente concedidos (por parte do ente de origem), o que pode não ocorrer, gerando novo tema para litígios; e (c) pode aumentar a quantidade de benefícios irregulares, principalmente por parte da unidade prejudicada, como forma de evitar a perda de negócios para entes com menor – e pretensamente válida – carga tributária do ICMS.[277]

Há, inclusive, alguns pontos da Lei Complementar n.º 160/17, que estão sendo questionados perante o Poder Judiciário na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5902, proposta pelo Estado do Amazonas, de forma que a sistemática por ela instituída pode, no futuro, ser invalidada.[278]

Nem mesmo sobre o encerramento das autuações fiscais promovidas pelos entes até então prejudicados há consenso, na medida em que as instâncias inferiores do Poder Judiciário optaram, no primeiro momento, por aguardar o encerramento do citado *leading case* do tema no Supremo Tribunal Federal, para apenas após avaliar as implicações decorrentes da Lei Complementar n.º 160/17. Como o STF permitiu a manutenção dos autos de infração já formalizados, é possível perceber que a discussão ainda vai perdurar.

4.1.5 Guerra Fiscal e seus Efeitos Financeiros

A evolução da temática afeta ao tema da concessão de benefícios fiscais sem o atendimento das regras da Lei Complementar n.º 24/75, em especial após a Constituição Federal de 1988, revela que não foi possível evitar a propagação da denominada "Guerra Fiscal" entre os Estados-Membros da federação.

Esse termo é utilizado para o fim de designar a concessão de incentivos fiscais sem a observância das diretrizes jurídicas que versam sobre o tema, em especial a necessidade de prévia e unânime aprovação no âmbito do CONFAZ.[279] Esses benefícios, em regra, são

---

[277]CARVALHO, Osvaldo Santos de Carvalho; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos**. A Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais**. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: < https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf > . Acesso em: 21 maio 2020. p. –953-958.

[278] STF, ADI 5902, Relator Ministro Marco Aurélio.

[279] Existe linha de pensamento doutrinário no sentido de que é possível aos Estados e ao Distrito Federal conceder incentivos fiscais sem a necessidade de aprovação no âmbito do CONFAZ, caso sejam destinados a reduzir desigualdades regionais, com amparo no art. 3º, III, da Constituição Federal. Sobre o tema: MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 15 v.. São Paulo: Dialética, 2011. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição

destinados a atrair empreendimentos empresariais para o território do Estado Federado, em verdadeira competição interestadual em busca de um melhor desenvolvimento econômico.[280]

Mediante o manejo do ICMS, portanto, os Estados e o Distrito Federal buscam impulsionar a atividade econômica local. A sistemática utilizada consiste em reduzir o ônus fiscal nos limites territoriais do Estado, seja com a instituição de isenções, seja com a redução da base de cálculo, seja, por fim, com a utilização de outros meios tendentes a reduzir o montante devido a título do gravame estadual.

MÔNICA MORA e RICARDO VARSANO explicam que a concessão de benefícios fiscais por um ente isolado até pode encontrar fundamento econômico, pois incrementa a sua atividade financeira. Contudo, o problema ocorre quando os outros entes adotam essa fórmula de sucesso, motivando a concessão de incentivos cada vez mais generosos. Inicia-se uma competição destrutiva para os Estados, com benefícios apenas para os contribuintes.[281]

A posição de FERNANDO FACURY SCAFF complementa o exposto, ao anotar que a guerra fiscal, invariavelmente, acaba por afetar as finanças públicas dos entes estaduais, pelo fato de que, para aqueles entes que concedem benefícios fiscais, haverá consequente perda de arrecadação presente. De outra forma, os Estados que optarem por não conceder incentivo fiscais e, consequentemente, não atraírem mais empreendimentos para o seu território, poderão experimentar um menor desenvolvimento econômico, diminuindo a arrecadação futura. Esse quadro revela que *"a tendência é o estiolamento das finanças públicas após determinado período, seja atual (para aqueles que optarem pela*

Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito Tributário:** estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

[280] HUGO DE BRITO MACHADO corrobora o exposto ao asseverar que *"a expressão guerra fiscal tem sido utilizada para designar as práticas adotadas pelos Estados, em matéria tributária, para atrair empresas para os seus territórios."* MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 15 v. São Paulo: Dialética, 2011. p. 126. No mesmo sentido afirma FERNANDO FACURY SCAFF que *"No caso brasileiro, o que se costuma chamar de "guerra fiscal" ocorre quando um Estado-Membro oferta benefícios às empresas que pretendem implantar ou ampliar seus negócios. Na prática, instaura-se um verdadeiro leilão de benefícios, uma licitação às avessas."* SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 112, n. janeiro, p. 16-31, 2005. p. 27.

[281] MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties**. Texto para discussão n. 854, IPEA, 2001. p. 12-14.

indiscriminada concessão de benefícios) seja futuro (para os que ora não seguirem a regra majoritária de mercado).”[282]

Consoante se percebe, para o Direito Financeiro a “Guerra Fiscal”, em essência, ocasiona importante redução de receitas. Ainda que indiretamente possa ocorrer o desenvolvimento econômico, com impacto na arrecadação, os efeitos diretos atuam em sentido contrário, ou seja, acabam por representar um “gasto tributário” ou “renúncia de receitas”, reduzindo a arrecadação concreta ou potencial com o ICMS. Em termos numéricos, verifica-se que estudo coordenado por JOSÉ ROBERTO AFONSO, adotando como base o ano de 2012, estimou que as renúncias fiscais concedidas no âmbito da Guerra Fiscal representaram 15,6% da arrecadação de ICMS, o equivalente a 1,2% do PIB.[283]

Se no passado a concessão de um incentivo fiscal era analisada apenas e tão somente sob o aspecto tributário, atualmente é possível fazer um claro liame com a questão financeira, mais propriamente a perda de arrecadação ocasionada.[284]

Sobre o tema explica CELSO DE BARROS CORREIA NETO que, se, de um lado, a concessão dos incentivos tributários diminui o encargo que recai sobre os contribuintes, *“de outro, projeta efeitos que estão além da relação jurídica tributária, e atingem o orçamento público e o comportamento dos contribuintes e cidadãos em geral.”* Consequentemente, é possível observar que *“o fenômeno jurídico da desoneração fiscal encontra-se dividido entre esses dois setores do ordenamento jurídico”*, na medida em que os incentivos tributários indicam a face positiva das exonerações, por meio de um estímulo

---

[282] SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 112, n. janeiro, p. 16-31, 2005. p. 29.

[283] AFONSO, José Roberto. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Texto para discussão 327. 2014. p. 40.

[284] A delimitação, pela primeira vez, da renúncia de receitas tributárias foi realizada nos Estados Unidos da América na década de 1960. Nessa época, o Congresso norte-americano, motivado pela necessidade do Estado de arcar com os elevados custos da Guerra do Vietnã, foi incumbido pelo Executivo de propor soluções para gerar mais receitas. A despeito da existência de diversos benefícios fiscais concedidos pelos próprios congressistas ou por eles autorizados, na tarefa de identificar meios de aumentar as receitas foram a princípio encontradas apenas duas soluções, usuais em matéria de incremento da arrecadação: corte de despesas e aumento de tributos. Por causa da impopularidade que de forma também usual essas medidas são recebidas pelos contribuintes, gerando manifestações contrárias, os congressistas foram forçados a retornar ao estudo do tema com a premissa em mente de que seria necessário efetivamente propor alternativas. Nessa segunda rodada de análise dos meios passíveis de gerar mais receita ao Estado é que os membros da Comissão especial criada pelo Congresso identificaram os efeitos orçamentários decorrentes das diversas medidas de desoneração tributária então existentes, as quais, caso canceladas ou parcialmente suprimidas, poderiam atingir o objetivo proposto, exatamente pelo fato de que gerariam o incremento da arrecadação. Esses estudos foram capitaneados por STANLEY S. SURREY, primeiro na condição de Secretário-Assistente do Tesouro norte-americano e, posteriormente, como professor na Faculdade de Direito da Universidade de Harvard. Suas lições sobre o tema motivaram a publicação nos Estados Unidos, em 1968, do primeiro orçamento de gastos tributários, peça que se tornou obrigatória a partir de 1974. Sobre o tema NETO, Celso de Barros Correia. **O avesso do tributo** – incentivo e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 145-149.

à atividade econômica, enquanto a renúncia de receitas revela *"a perda – e seu impacto financeiro-orçamentário."*[285]

A Lei Complementar n.º 160/17, especialmente por permitir o prolongamento e uma ampla adesão aos benefícios fiscais irregularmente concedidos, certamente ocasionará uma degradação ainda maior para as finanças estaduais.[286] Por absurdo, sem a necessidade de observância do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dada a previsão que afasta a sua aplicabilidade em benefício da eficácia da nova norma.

Vale lembrar, no entanto, que a disposição em comento determina, como forma de validar a renúncia de receitas, que o ente atenda aos seguintes requisitos: ***(i)*** estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; ***(ii)*** observância da Lei de Diretrizes Orçamentárias; e ***(iii)*** alternativamente: demonstração de que constou na estimativa de receita e que atende a meta de resultados fiscais ou fixação de medidas de compensação tributária (criação/majoração de tributos). Nessa segunda hipótese o benefício fiscal que ocasione a redução da arrecadação apenas passará a valer quando instituída a medida de compensação.

Em termos práticos a imposição fixada pela Lei de Responsabilidade Fiscal faz com que os benefícios fiscais que diminuam a arrecadação apenas sejam concedidos quando a própria arrecadação permitir, limitando consideravelmente a liberdade legislativa nessa área. Quando não for possível, haverá a necessidade de medidas de compensação, com a elevação ou a criação de novos tributos.

---

[285] NETO, Celso de Barros Correia. **O avesso do tributo** – incentivo e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 131. Nesse sentido: *"[...] as expressões 'incentivo fiscal' e 'renúncia de receita' podem ser utilizadas em diferentes contextos. O termo 'incentivo' aponta o aspecto de indução de comportamentos, por meio da criação de vantagens ou desvantagens para o contribuinte. Já o termo renúncia enfoca o lado dos custos implícitos, ou seja, o impacto financeiro-orçamentário da medida."* OLIVEIRA, Regis Fernandes de; CONTI, José Maurício; HORVATH, Estevão. SCAFF, Fernando Facury. **Lições de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2016. p. 176–177.

[286] Especificamente a respeito do Estado de São Paulo OSVALDO SANTOS DE CARVALHO e LUIS FERNANDO DOS SANTOS MARTINELLI explicam que: *"Como solução para estancar essa potencial migração de investimentos, o Estado de São Paulo deveria conceder, de forma imediata, renúncias estimadas em 1x. Embora tais perdas sejam 'somente' da ordem de 50% (cinquenta por cento) da estimativa anterior de perda potencial, se concedidas, configurar-se-iam em perdas efetivas, correntes, e que seriam percebidas já a partir do momento da concessão do benefício. Ressalte-se que os valores que foram estimados (e não ditos aqui por que não cabe no objeto do presente artigo) são extremamente elevados e exigiriam que o Estado tivesse de arcar com outras formas de recuperar o valor renunciado, sob pena de que, com a ausência desses recursos, haja prejuízo efetivo na prestação de seus serviços públicos à população. Em outras palavras, a pergunta que remanesce com esse quadro, é se a recomposição de receita demandaria aumento de carga tributária ao consumidor final, fazendo com que a população tenha que arcar com as consequências da perpetuação da guerra fiscal."* CARVALHO, Osvaldo Santos de Carvalho; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. **A Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais**. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: < https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf > Acesso em: 21 maio 2020. p. 961.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, JOSÉ MAURÍCIO CONTI, ESTEVÃO HORVATH e FERNANDO FACURY SCAFF, em preciosa observação, anotam que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal se trata da mais importante disposição sobre o tema no direito brasileiro, sendo o seu objetivo assegurar transparência e planejamento à realização de renúncias fiscais, especialmente a fim de evitar que possam prejudicar as metas de resultados fiscais e o próprio resultado orçamentário.[287]

A evolução da discussão em torno da "Guerra Fiscal", ainda longe de um termo final, demonstra, portanto, que o desenho constitucional-financeiro do ICMS está seriamente prejudicado, na medida em que impede de concretizar o ideal de suficiência de recursos aos Estados-membros.

4.2 A Batalha no Campo do ICMS na Importação

4.2.1 Autonomia Conceitual

Ainda que travada sob as mesmas bases da "guerra fiscal" propriamente dita, é possível avaliar os embates que ocorrem em torno do ICMS nas importações como um capítulo à parte, dadas as suas peculiaridades. Tanto é assim que esse tema é tratado pela doutrina como "guerra dos portos", quase que se distinguindo do gênero que lhe dá origem.

Portanto, não obstante apresentar o mesmo pano de fundo, essa questão será analisada em capítulo apartado, com o aproveitamento das bases já delineadas anteriormente.

4.2.2 O ICMS na Importação

A redação originária da Constituição Federal de 1988 autorizou a incidência do ICMS sobre *"a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço"* (art. 155, § 2º, IX, 'a').

Trata-se de autorizar a tributação, pelos Estados, inserindo na competência destes, das operações de importação, compreendidas, conforme doutrina de MARCELO VIANA

[287] OLIVEIRA, Regis Fernandes de; CONTI, José Maurício; HORVATH, Estevão; SCAFF, Fernando

SALOMÃO, como os atos que introduzam mercadorias e bens estrangeiros no Brasil, com o objetivo de inseri-los no mercado brasileiro, seja no círculo econômico, seja no processo de produção ou de consumo.[288] No mesmo sentido, explica VALÉRIA ZOTTELI que não é qualquer entrada de bem no território nacional que atrai a incidência do ICMS, pois deve se tratar também de uma operação de circulação de mercadorias.[289]

A possibilidade de oneração da importação por meio do ICMS foi concebida, à época do ICM, pelo Código Tributário Nacional (art. 52, II), seguido do Decreto-Lei n.º 406/68. No âmbito constitucional, no entanto, o tema surgiu apenas com o advento da Emenda Constitucional n.º 23, de 1º de dezembro de 1983, que introduziu o parágrafo 11 ao art. 23 da Emenda Constitucional n.º 1/69, validando a incidência do então ICM sobre *"a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento."*

Como se nota, em linhas gerais a dicção constitucional vigente manteve a previsão introduzida no ordenamento em 1983. Uma questão, em especial, foi alterada, qual seja, o aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS na importação, ou, em outras palavras, o momento em que se configura realizado o evento concreto que atrai a aludida oneração. É que no regramento anterior o ICMS incidia por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, enquanto a Constituição Federal de 1988 dispôs que a importação, como base de oneração do ICMS, deve ser considerada quando da entrada em território nacional da mercadoria do exterior.

A despeito de se tratar apenas do aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS na importação, alguns Estados passaram a defender que no desembaraço da mercadoria completar-se-ia o fato gerador do ICMS.

Essa posição encontrou apoio também na posição do STF que validou a cobrança do ICMS no desembaraço da mercadoria,[290] sendo fortalecida pela redação do artigo 11, 'd', da Lei Complementar n.º 87/96, a qual dispôs que *"o local da operação ou da*

Facury. **Lições de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2016. p. 190.

[288] SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 78.

[289] ZOTELLI, Valéria. O sujeito ativo do ICMS importação: interpretação do art. 11, I, "d", da lei complementar 87/96 de acordo com a constituição federal. 2008. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 43.

[290] O posicionamento do STF foi consolidado na Súmula 661 (*"Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS."*) e na Súmula Vinculante 48 (*"Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro."*) O raciocínio desenvolvido pelo STF pode ser extraído, por exemplo, do RE 192.630 / SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 07.02.1997.

prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física."[291]

Essa peculiaridade do ICMS na importação no período posterior à Constituição Federal de 1988 gerou o nascimento da denominada "guerra dos portos".

4.2.3 A Competição pelos Desembaraços Aduaneiros

A partir do momento em que o ICMS na importação passou a incidir no desembaraço da mercadoria estrangeira, os Estados iniciaram competição para atrair para os seus territórios a entrada das mercadorias importadas, em especial àquelas objeto de transporte marítimo, mediante a concessão de benefícios fiscais reduzindo a carga tributária do gravame estadual.[292]

Isso, contudo, sem que se completasse a operação de importação da mercadoria, ou seja, sem que fosse inserida no ciclo de comercialização que motivou a aquisição no estrangeiro (com a recepção pelo efetivo importador), no próprio Estado no qual ocorreu o desembaraço da mercadoria.

A utilização de um porto localizado em Estado diferente daquele no qual está situada a parte produtiva do contribuinte para a importação de insumos, a princípio, apenas acaba por dividir a arrecadação do ICMS entre os entes federados, conforme exemplificam os modelos abaixo, que comparam a importação e a venda no mercado interno dentro do

---

[291] No caso, não se pode esquecer que o aspecto material consiste na importação de mercadoria a ser inserida no ciclo econômico, de forma que se completa a incidência do ICMS na importação apenas por ocasião da sua recepção pelo efetivo adquirente da mercadoria (e não mero importador). O desembaraço aduaneiro se trata de mera ficção jurídica hábil a viabilizar a cobrança do imposto nas operações de importação. Interpretação em sentido diverso é contaminado pela pecha da inconstitucionalidade, conforme explica MARCELO VIANA SALOMÃO: *"A inconstitucionalidade decorre do fato desta lei dispor que o momento em que se considerará ocorrido o fato jurídico da importação será o 'desembaraço aduaneiro'. Ora, ao estabelecer este momento, a referida Lei Complementar ignorou, por completo, o critério material do tributo sob exame que, como sabemos, consiste na importação de produtos para a introdução dos mesmos no círculo econômico, quer como mercadorias quer como bens destinados ao consumo ou ativo fixo. Ou seja, a índole comercial é o complemento do verbo que caracteriza o núcleo do critério material. De outra forma, se a mercadoria não chegar ao estabelecimento do contribuinte e, portanto, não for inserida em sua atividade, quer como mercadoria ou bem para consumo ou produção, não se concretizou o fato jurídico tributário, pois ela não foi englobada no mercado interno."* SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 74-75.

[292] Esse processo foi fomentado também pela abertura do Brasil ao comércio exterior, na forma iniciada no Governo FERNANDO COLLOR DE MELLO e consolidada no Governo FERNANDO HENRIQUE CARDOSO. A política econômica implementada especialmente na segunda metade da década de noventa objetivava aumentar o consumo, favorecendo importações com a utilização do mecanismo denominado "câmbio fixo", ao mesmo tempo em que pretendia fomentar o desenvolvimento da produção nacional com a importação de insumos a serem industrializados no Brasil.

mesmo Estado (Gráfico 4) e a importação por um Estado, revenda e comercialização em Estado diferente (Gráfico 5): [293]

Gráfico 4

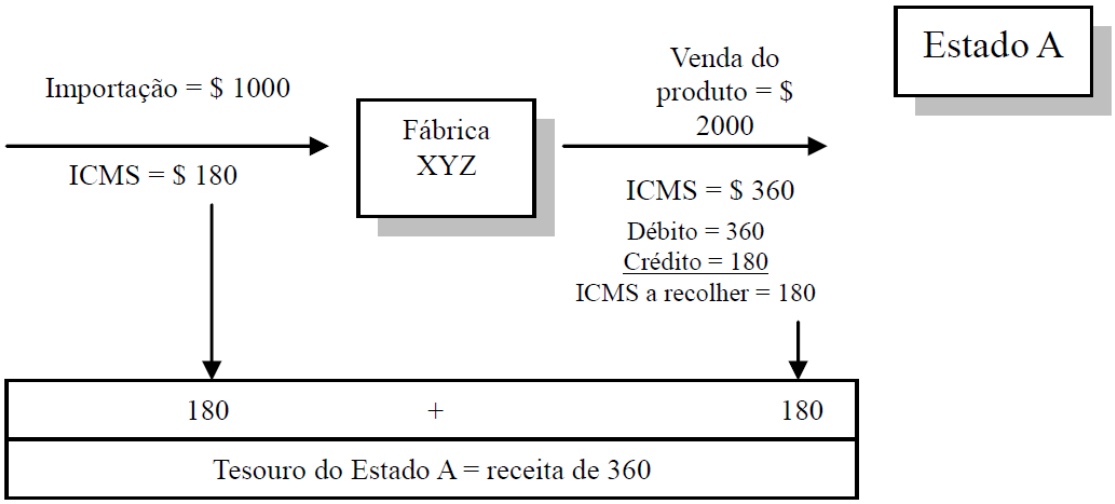
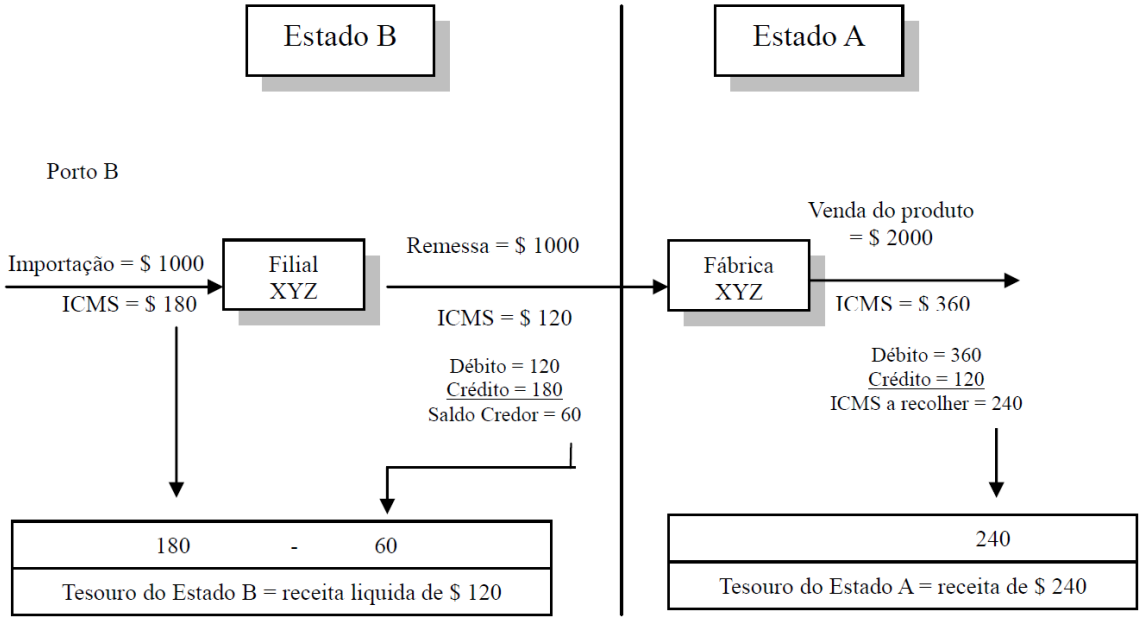


Gráfico 5



[293] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. Guerra fiscal dos portos e desenvolvimento regional no brasil. **REDES – Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. 185 - 212, jan./abril 2013. p. –194-195.

Para tornar a operação atraente para o contribuinte, no entanto, são concedidos incentivos fiscais, justificando a importação por Estado diferente daquele no qual a mercadoria será efetivamente utilizada.

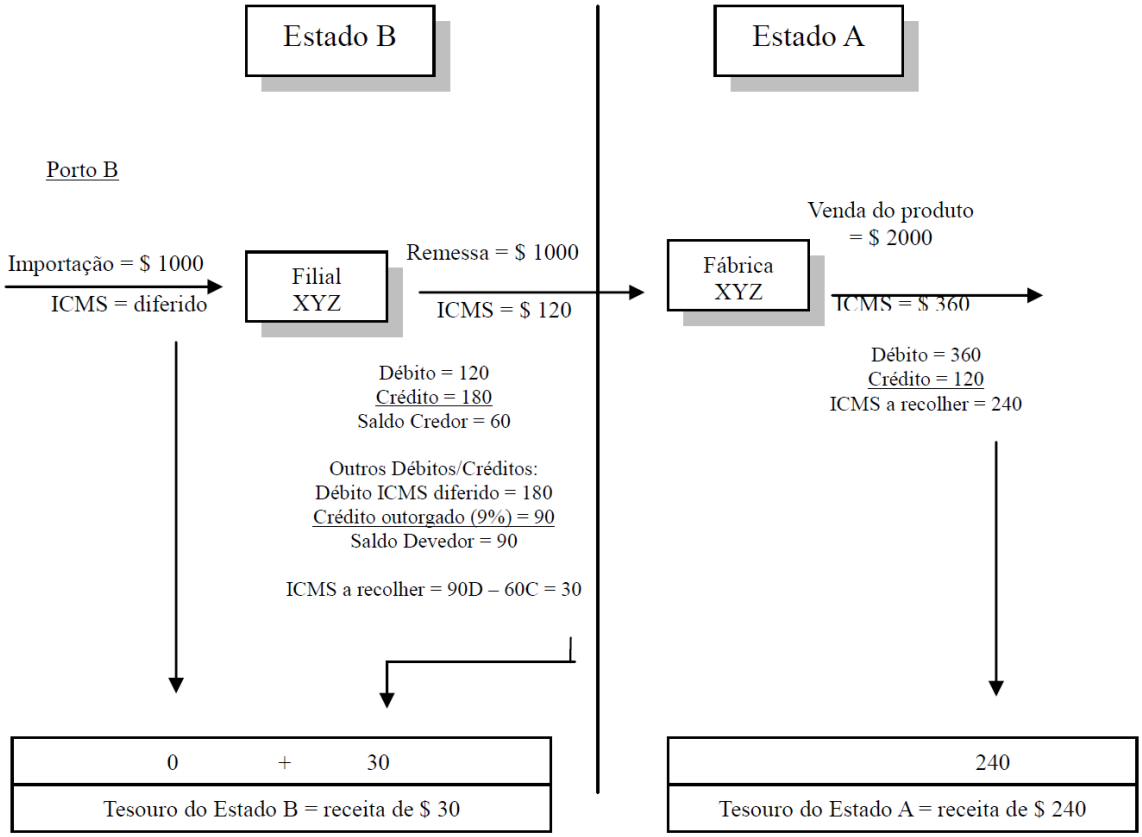
Dentre os Estados que aplicam benefícios fiscais na importação de mercadorias destaca-se o Espírito Santo. O Estado capixaba foi o pioneiro na concessão de incentivos fiscais e financeiros às importações, instituindo, em 1970, o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP). Inicialmente, foi adotado como alternativa à crise no setor cafeeiro, na década de 60, até então a base da economia do Espírito Santo. Contudo, foi a partir da década de 1990, que o FUNDAP ganhou relevância no cenário de importações nacionais.

FERNANDO CEZAR DE MACEDO e ÂNGELO DE ANGELIS revelam que *"o número de empresas que se beneficiaram do FUNDAP passou de 21 em 1971, para 38 em 1980, 134 em 1990 e 257 em 2000"*, sendo que o Espírito Santo *"aumentou sua participação no total das importações brasileiras de 3,0% em 1980 para 4,7% em 1995, 4,5% em 2000 e 5,6% em 2005"*.[294]

No caso do Espírito Santo, em síntese, o ICMS na importação é diferido para o momento da saída da mercadoria e retorno aos contribuintes, por meio de financiamentos com longos prazos para quitação e incidência de juros abaixo dos praticados no mercado, de parte do valor devido a título do ICMS na revenda das mercadorias importadas. Consequentemente, a carga tributária acaba sendo reduzida, notadamente no Estado no qual ocorre o desembaraço aduaneiro, nos termos da ilustração a seguir:[295]

Gráfico 6

[294] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. **Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. –185-212, jan./abril 2013. p. 199.
[295] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. **REDES - Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. –185-212, jan./abril 2013. p. 196.



A partir da utilização de técnicas de redução da carga tributária os Estados pretenderam incrementar a economia com o desenvolvimento da atividade portuária, o que resultou, de fato, em efeitos arrecadatórios. Ainda que gerando receitas menores do que àquelas decorrentes de operações normais e/ou sem a concessão de incentivos fiscais, mesmo assim a técnica se tornou relevante por gerar uma arrecadação até então inexistente a alguns Estados (principalmente portuários, mas sem grande relevo econômico), tornando-a atraente. É possível identificar que houve o crescimento da receita de ICMS sobre as importações, que passaram de 8,9% na década de 1980, para 33,1% na década de 1990.[296]

Contudo, nos termos da doutrina de FERNANDO CEZAR DE MACEDO e ÂNGELO DE ANGELIS, a dificuldade dos Estados de elevarem a arrecadação com o ICMS, após a Lei Kandir, aliada à *"política fiscal restritiva e recentralizadora da União"*, fez com que a guerra dos portos se tornasse uma reação dos entes subnacionais, que passaram a atuar

[296] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. **REDES - Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. –185-212, jan./abril 2013. p. 199.

"oportunisticamente de forma a atrair para si os ganhos potenciais de arrecadação de ICMS advindos do crescimento das importações".[297]

O resultado foi a adoção, por mais Estados, de técnicas voltadas à redução da carga tributária do ICMS sobre a importação, ocasionando situação similar àquela delineada no âmbito da "Guerra Fiscal".

Esse cenário motivou a criação dos Programas COMPEX e PRÓ-EMPREGO, entre 2004 a 2007, pelo Estado de Santa Catarina, e Paraná Competitivo, em 2006, pelo Estado do Paraná, por meio dos quais são concedidos diversos tipos de benefícios fiscais, reduzindo o ônus da incidência do ICMS na importação. Outros Estados também aderiram à estratégia, ainda que com abrangência menor do que os anteriormente citados, como são os casos da Paraíba (2002), Alagoas (2003) e Pernambuco (2009). É possível identificar que até mesmo entes sem divisas marítimas, como é o caso de Goiás, reduziram a carga tributária na importação a partir da utilização de "estrutura portuária de zona secundária" (Programa COMEXPRODUZIR, instituído em 2002).

4.2.4 Ponto Final na "Guerra dos Portos"

Inicialmente, a "guerra dos portos" chamou a atenção do setor industrial, pelo fato de beneficiar o produto importado, em detrimento do nacional.[298] Com base nesse viés, o então Senador ROMERO JUCÁ submeteu à apreciação do Senado Federal, em 2010, com base no permissivo Constitucional que lhe outorga a faculdade de estabelecer as alíquotas do ICMS (art. 155, § 2º, IV), Projeto de Resolução fixando em zero a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas, que não sofreram processo de industrialização.[299]

---

[297] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. **REDES - Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. –185-212, jan./abril 2013. p. 200-201.

[298] Como exemplo, vale citar o empenho da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo para a aprovação da Resolução n.º 72/12. Disponível em: < https://www.fiesp.com.br/contra-a-guerra-dos-portos/ >. Acesso em: 15 jun. 2020.

[299] Depreende-se da justificativa ao Projeto apresentado pelo Senador ROMERO JUCÁ que *"Os benefícios concedidos nesses moldes reduzem ou anulam a carga tributária do ICMS incidente sobre as importações, repercutem negativamente na economia do País, sob os seguintes aspectos: a) aumento das aquisições de bens e mercadorias estrangeiros em detrimento dos produtos brasileiros; b) não geração dos postos de trabalho correspondentes às mercadorias que deixaram de ser produzidas no País; c) estruturação de operações visando ao aproveitamento dos benefícios indevidos, prejudicando o equilíbrio da concorrência; d) insegurança nas decisões de investimento na produção nacional; e) redução das receitas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme exposto no tópico a seguir, em prejuízo dos investimentos em saúde, educação e outras importantes áreas para a sociedade. Nesse cenário, diante dos efeitos deletérios que tais circunstâncias resultam para a economia nacional, faz-se necessário a adoção de*

Diante dos protestos dos Estados que se sentiram prejudicados, notadamente Espírito Santo e Santa Catarina, a alíquota foi um pouco elevada. Nesses termos, foi editada a Resolução do Senado Federal n.º 13/12, estipulando que nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados que não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou, ainda que submetidos a um processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%, a alíquota do ICMS será de 4%.

A despeito de não evitar por completo a concessão de benefícios fiscais para a importação de mercadorias, a fixação da alíquota de 4% para as operações interestaduais com produtos importados ao menos diminuiu os efeitos dos benefícios concedidos pelos Estados meramente importadores, fazendo com que a carga total do ICMS se aproxime daquela operação realizada no próprio Estado industrial (cf. Gráfico 4).[300]

É o que se identifica no exemplo a seguir, no qual se analisa uma operação de importação pelo Estado do Espírito Santo, com a aplicação da Resolução do Senado Federal n.º 13/12:[301]

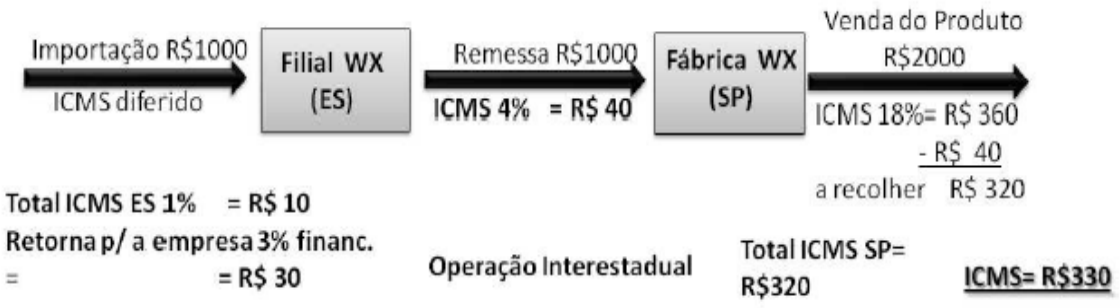
Gráfico 7

---

medidas urgentes e mitigadoras do problema." Disponível em: < https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3018869&ts=1567523829540&disposition=inline >. Acesso em: 18 jun. 2020.

[300] ROBERTO BIAVA JÚNIOR e LEONARDO DE GREGÓRIO explicam que a Resolução do Senado Federal n.º 13/2012, neutralizou os incentivos fiscais concedidos no âmbito da "guerra dos portos" ao aproximar a alíquota da mercadoria importada (4%) àquela praticada pelos Estados que concedem benefícios dessa natureza (alíquota real de 3%). *"Dessa forma, com a adoção de uma alíquota interestadual menor para os produtos importados, os Estados que concedem incentivos fiscais passaram a dispor apenas deste 4% de ICMS para ser oferecido na forma de benefício fiscal, diminuindo o poder de barganha destes Estados que anteriormente dispunham de 12% de ICMS (no geral, conferindo benefícios fiscais em torno de 9%). Além disso, com a implementação da Resolução do Senado Federal 13/2012 a carga fiscal efetiva para as empresas, no conjunto das operações de importar, estocar e remeter a mercadoria para o Estado de destino será praticamente a mesma carga tributária do Estado de consumo (se aí estiverem seus clientes), o que desestimulará o deslocamento dos seus canais de importação para outro Estado – com benefício fiscal (os custos logísticos do deslocamento tendem a ser maiores do que a economia fiscal)."* GREGÓRIO, Leonardo de; JÚNIOR, Roberto Biava. A Regulamentação da Resolução do Senado Federal 13/12 pelo CONFAZ (Convênio ICMS 38/2013): o Combate aos Benefícios Fiscais Inconstitucionais da "Guerra dos Portos" e a Simplificação das Obrigações Acessórias em Atendimento aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, p. 122-145, ago. 2014. p. 127.

[301] LIMA, Gerlene Eugenia Melo de. **Incentivos fiscais do ICMS e as importações dos estados brasileiros: impactos da resolução do senado federal nº 13/2012 sobre a guerra fiscal dos portos**. 2017. 66f. - Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Economia Profissional, Fortaleza (CE), 2017. p. 25.



Ainda que a Resolução do Senado Federal n.º 13/12, tenha mitigado a "guerra dos portos", colocando no mesmo nível as operações interestaduais com produtos importados, mesmo assim não conseguiu evitar que ela continuasse, notadamente a partir da concessão de benefícios voltados para o ICMS devido por ocasião do desembaraço das mercadorias importadas. Em outras palavras, aos Estados ainda foi possível manter a alteração da alíquota do ICMS, fixada usualmente em 18%, devida por ocasião da importação das mercadorias.

Foi necessária a intervenção do STF, em novas manifestações sobre o tema, para por fim à disputa em torno do ICMS nas importações de mercadorias, ao menos no que tange às operações desprovidas de conteúdo jurídico propriamente dito, compreendidas como aquelas realizadas por filiais abertas com o único propósito de realizar as importações ou por meio das denominadas "trading companies".

Primeiro, a partir de uma compreensão que levou em conta a definição do destinatário jurídico da mercadoria, ou seja, a pessoa que deu causa à ocorrência da circulação de mercadoria, aquela que efetivamente adquiriu a mercadoria importada, transferindo o seu domínio, o STF passou a rechaçar a hipótese de se considerar devido o ICMS ao Estado no qual realizado o mero desembaraço aduaneiro, afastando o critério baseado apenas no aspecto temporal.[302]

---

[302] Por exemplo: RE 268.586, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 18.11.2005; e RE 405.457, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 05.02.2010. A doutrina se posicionou de forma unânime nesse sentido, conforme ilustra o pensamento de VALÉRIA ZOTELLI: *"Será considerado importador e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária atinente ao ICMS-Importação, a pessoa jurídica que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado ou a terceiro ainda desconhecido, cabendo o imposto ao Estado no qual o sujeito passivo esteja devidamente estabelecido, independentemente de a mercadoria circular fisicamente por seu estabelecimento antes de ser remetido ao novo adquirente. O mesmo raciocínio aplica-se em face de pessoas físicas que realizam a importação e que, ao invés de tomarem posse dos bens importados, os remetem para terceiros localizados em outro Estado da Federação, em operação não mercantil. Será também considerado importador e, portanto, sujeito passivo do imposto sob comento, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Nestes casos, a pessoa jurídica*

Segundo, a divergência de interpretações fazendárias, fomentadas até mesmo por peculiaridades de cada operação,[303] fez com que o STF fosse novamente instado a se posicionar sobre o tema, agora sob a sistemática da repercussão geral, definindo em 2020, após nove anos do protocolo do correspondente recurso extraordinário na Corte Suprema, que *"O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio."*[304]

Espera-se que, enfim, a "guerra dos portos" tenha sido encerrada!

4.2.5 A "Guerra dos Portos" e seus Efeitos Financeiros

A "guerra dos portos" configura um desmembramento, uma espécie, do gênero "guerra fiscal", na medida em que também ocorre a partir da pretensão dos Estados de incentivar o seu desenvolvimento econômico mediante a utilização de artifícios na estrutura do ICMS, especificamente na modalidade importação.

Contudo, novamente é possível identificar que os verdadeiros beneficiados são os contribuintes, em detrimento das finanças estaduais. Conforme exemplos anteriormente citados, a "guerra dos portos" ocasiona a apropriação privada de impostos em decorrência de uma política perversa e irracional. A equação revela que o ganho é apenas dos contribuintes, com perdas aos Estados produtores e algum resultado aos Estados meramente importadores.

O Estado do Espírito Santo, pioneiro nessa técnica, até utilizou como fundamento inicial válido a pretensão de desenvolvimento regional, em coordenação com o Governo

---

importadora é mera prestadora de serviços, não sendo destinatária da mercadoria e, portanto, não se caracteriza como contribuinte do imposto. Nestes casos, o ICMS-Importação deverá ser recolhido para o Estado no qual esteja estabelecido o adquirente importador, aplicando-se o mesmo raciocínio em face das pessoas físicas. Conclui-se, pois, que, sendo o sujeito passivo do ICMS_Importação a pessoa física ou jurídica que efetiva a operação mercantil que culmina na importação do bem ou da mercadoria, o imposto será devido para o Estado no qual esteja estabelecido, independentemente da existência de circulação física." ZOTELLI, Valéria. ICMS nas Importações: Local de Recolhimento. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. (Coord.). ICMS **Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 96-97.

[303] A controvérsia foi gerada, em especial, pelas operações realizadas pelas *trading companies*, as quais podem ocorrer por duas formas: (i) importação por conta própria, na qual o importador, com recursos próprios, compra produtos no exterior e depois os revende no mercado interno para outra pessoa jurídica; e (ii) importação por encomenda, na qual a importação é promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado. No *leading case* do tema, o STF definiu que na hipótese (i) o ICMS é devido pela *trading*, enquanto na hipótese (ii) o ICMS é devido pela encomendante.

Federal. O passar do tempo revelou, no entanto, a deformação do mecanismo, perdendo a sua dimensão desenvolvimentista. A análise do exemplo do Estado de Santa Catarina reproduz as mesmas conclusões. Antes dos programas fiscais voltados a atrair as importações, as maiores importadoras catarinenses eram as indústrias. Após, as maiores importadoras passaram a ser as *tradings companies*, muitas delas com registro de atuação também no estado capixaba.

Além de baratear as importações, é possível perceber, a partir dos casos do Espírito Santo (FUNDAP) e de Santa Catarina (Programa Pró-Emprego), que houve uma mudança no fluxo das importações, de bens intermediários e de capital para bens de consumo. Ou seja, foi favorecido o segmento mercantil, em detrimento do industrial, colocando outro significativo vetor à desindustrialização do país, sem qualquer benefício de desenvolvimento para o parque industrial brasileiro.[305]

A disputa federativa com o manejo do ICMS na importação beirou ao absurdo ao se identificar, no âmbito da operação policial denominada "Lava Jato", indícios de que a Resolução do Senado Federal n.º 13/12, foi "encomendada" pelo setor produtivo nacional, exatamente como forma de evitar a concorrência desleal entre os produtos nacionais e importados.[306]

Espera-se que especialmente as intervenções do STF equacionem esse nefasto capítulo da "guerra fiscal" em torno do ICMS, reposicionando as finanças estaduais, ao menos nesse tema, ao retorno da normalidade.

4.3 Cortesia com Chapéu Alheio: Lei Complementar n.º 87/96

4.3.1 Contextualização Histórica

Com o sucesso ocasionado pela estabilização da economia com o plano real, conjugado com a desorganização financeira dos Estados, foi possível ao Governo Central reassumir o protagonismo na condução do País a partir da metade da década de noventa, iniciando a alteração da dinâmica idealizada pela Constituição Federal de 1988.

---

[304] RE 665.134, Relator Ministro Edson Fachin, DJe 18.05.2020, Tema de Repercussão Geral 520.
[305] MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. **REDES - Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. 185-212, jan./abril 2013. p. 206.
[306] É o que consta da delação premiada de Cláudio Melo Filho, ainda não homologada. Disponível em: < https://www.migalhas.com.br/arquivos/2016/12/art20161211-01.pdf >. Acesso em: 21 jun. 2020.

Diante desse cenário foi implementada a política neoliberal do Presidente FERNANDO HENRIQUE CARDOSO em sua primeira gestão, notadamente, para o que interessa ao presente estudo, com a abertura da economia. Para tanto, era preciso diminuir o custo de produção no Brasil, tornando os produtos brasileiros competitivos no exterior, além de equalizar a balança comercial brasileira, prejudicada pelo excesso de importações no cenário de paridade cambial.

JOSUÉ ALFREDO PELLEGRINI destaca, a esse respeito, que *"o peso da tributação na composição do custo da produção em geral e das exportações em particular fez da desoneração do ICMS uma opção natural"*.[307] Na mesma linha, pontuam ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR e MARINA SOARES MARINHO que o Governo Federal, *"refém da âncora cambial"*, submeteu aos Estados a proposta de desoneração dos produtos exportados em troca do crescimento do PIB e, consequentemente, aumento da arrecadação.[308]

Assim, aproveitando a possibilidade de regulamentação infraconstitucional do ICMS, na forma do art. 155, § 2º, XII, foi editada a Lei Complementar n.º 87/96.

Esse Diploma Normativo, que regula o ICMS desde 1996, também é conhecido como Lei Kandir, pois foi proposto (PLP n.º 95/1996) pelo então Deputado Federal ANTONIO KANDIR, sendo aprovada quando ele já exercia a função de Ministro do Planejamento do Governo FERNANDO HENRIQUE CARDOSO.[309]

Basicamente, a Lei Complementar n.º 87/96 impôs duas significativas alterações em termos de redução do ônus da incidência do ICMS, com repercussão duradoura na atividade financeira dos Estados, representadas pela desoneração das exportações[310] e da ampliação do direito a créditos na sistemática da não-cumulatividade.

---

[307] PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir**: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF). p. 10.

[308] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. Disponível em: < http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157 >. p. 166. Acesso em 21.10.2020.

[309] No curso de sua tramitação no Congresso o PLP n.º 95/96 foi unificado com o PLP n.º 92/96, proposto pelo Poder Executivo para cuidar especificamente da questão da substituição tributária.

[310] Detalham ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR e MARINA SOARES MARINHO que a ideia inicial era a de desonerar apenas a exportação de produtos semielaborados do âmbito de incidência do ICMS, na forma do Projeto proposto pelo então Deputado ANTONIO KANDIR. Contudo, no decorrer da tramitação, ANTONIO KANDIR, já na qualidade de Ministro do Planejamento, promoveu uma desoneração mais ampla para contemplar também os produtos primários, impulsionando o Projeto para uma aprovação célere, sem a necessária discussão desse ponto com os Estados. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. Disponível em: < http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157 >. p. 167. Acesso em 21.10.2020.

Os Estados foram atraídos pela promessa de reparação financeira por parte da União e pelas vantagens decorrentes de uma melhor regulamentação do ICMS, aparando as arestas existentes no Decreto n.º 406/68 e no Convênio n.º 66/88, como a necessidade de disciplina da substituição tributária. Outro importante ponto seria o equacionamento do federalismo predatório ocasionado pela concessão de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, mediante novo regramento.[311] Os Estados idealizaram uma forma segura de simplificar a arrecadação com o ICMS e diminuir a litigiosidade.

O plano, logo em seu início, começou a desmoronar com o veto imposto pelo Presidente da República aos preceitos que regulamentavam a concessão de incentivos fiscais.[312] Mas não foi só. A evolução do tema nos anos posteriores revela que a expectativa positiva dos Estados em relação às alterações promovidas no ICMS, no entanto, não se converteu em realidade. Muito pelo contrário.

4.3.2 ICMS sobre Exportações

4.3.2.1 Regime Jurídico da Constituição Federal de 1988

Sob a tutela da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969, as exportações de produtos industrializados foram excluídas do campo de incidência do ICM (art. 23, § 7º).

A Constituição Federal de 1988 manteve a desoneração das exportações de produtos industrializados, mas, no contexto do fortalecimento dos Estados, foi criada uma forma de compensação, consistente na transferência de 10% do montante arrecadado pela União com o IPI (art. 159, II e § 2º).[313] A alteração mais significativa introduzida pela Constituição Federal de 1988, no entanto, foi a possibilidade de tributação dos produtos semielaborados *"definidos em lei complementar"*, nos termos da redação original do art. 155, § 2º, X, 'a'.

---

[311] Para IVES GANDRA DA SILVA MARTINS: *"A Lei Complementar n. 87/96, de rigor, foi uma tentativa de pacificar o cenário belicoso entre Estados, sobre permitir conflito entre as unidades federativas regionais, o que ocorre até hoje, além de modernizar as linhas gerais do ICMS mal perfilados no recepcionado DL n. 406 dos idos de 1968"*. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Lei Complementar n. 87/96. In: BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego (Coords.). **Comentários à lei complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP. 2008. p 481.

[312] A justificativa utilizada foi a de que a Lei Complementar n.º 87/96, não poderia dispor sobre a organização do CONFAZ, por ter sido originada de projeto do Legislativo, sendo que essa matéria é de competência exclusiva do Executivo, nos termos do artigo 61, § 1º, 'e', da Constituição Federal de 1988.

Diante da inércia legislativa, o tema foi tratado no âmbito do CONFAZ, mais precisamente por meio do Convênio n.º 66/1988, que acabou por instituir um conceito abrangente para a definição de produto semielaborado.[314]

FERNANDO FACURY SCAFF leciona que os Fiscos estaduais passaram a classificar todas as operações como se fossem com semielaborados, de forma a onerá-las com o ICMS. Diante desse cenário, *"não é necessário grande esforço para imaginar o pandemônio tributário que se fez presente em todo o setor produtivo exportador no Brasil"*. A consequência é que houve aumento da litigiosidade, assim como forte pressão política para alteração legislativa desse quadro.[315]

Foi, então, editada a Lei Complementar n.º 65, de 15 de abril de 1991, a qual, a despeito de estabelecer regras mais específicas para a definição de produtos semielaborados, outorgou aos Estados, por meio do CONFAZ, a possibilidade de elaborar a lista dos produtos semielaborados que atendessem seus requisitos.

Restou mantida, portanto, durante a vigência do citado regramento infraconstitucional, a judicialização do tema pelo setor exportador, bem como a necessidade de um melhor equacionamento legislativo por parte do Congresso Nacional. Ao menos coube aos Estados nesse período, sem grandes discussões, a possibilidade de onerar a exportação de produtos primários.

---

[313] Essa transferência ocorre por meio do Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX), na forma da Lei Complementar n.º 61, de 26 de dezembro de 1989.

[314] Para a devida compreensão, vale transcrever na íntegra o citado dispositivo:

"Art. 3º O imposto não incide sobre operação:

(...)

§ 1º Para efeito do inciso I, semi-elaborado é:

I - o produto de qualquer origem que, submetido a industrialização, se possa constituir em insumo agropecuário ou industrial ou dependa, para consumo, de complemento de industrialização, acabamento, beneficiamento, transformação e aperfeiçoamento;

II - o produto resultante dos seguintes processos, ainda que submetidos a qualquer forma de acondicionamento ou embalagem:

a) abate de animais, salga e secagem de produtos de origem animal;

b) abate de árvores e desbastamento, descascamento, esquadriamento, desdobramento, serragem de toras e carvoejamento;

c) desfibramento, descaroçamento, descascamento, lavagem, secagem, desidratação, esterilização, prensagem, polimento ou qualquer outro processo de beneficiamento, de produtos extrativos e agropecuários;

d) fragmentação, pulverização, lapidação, classificação, concentração (inclusive por separação magnética e flotação), homogeneização, desaguamento (inclusive secagem, desidratação e filtragem), levigação, aglomeração realizada por briquetagem, nodulação, sinterização, calcinação, pelotização e serragem para desdobramento de blocos, de substâncias minerais, bem como demais processos, ainda que exijam, adição de outras substâncias;

e) resfriamento e congelamento."

[315] SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 39-56, 2012. p. 42-43.

4.3.2.2 A Desoneração das Exportações pela Lei Complementar n.º 87/96 e a sua Constitucionalização pela Emenda n.º 42/2003

O regime jurídico definido pela Constituição Federal de 1988, complementado pelo Convênio CONFAZ n.º 66/1988 e pela Lei Complementar n.º 65/1991, foi substancialmente alterado pela Lei Complementar n.º 87/1996.

Essa norma instituiu uma isenção ampla do ICMS sobre exportações, dispondo que o gravame estadual não incide sobre *"operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;"* (art. 3º, II). Em acréscimo, assegurou o aproveitamento do crédito relativo às *"mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior"* (art. 32, II).

A sistemática implementada pela Lei Complementar n.º 87/1996, portanto, desonerou toda a cadeia dos produtos – primários, semielaborados e industrializados – destinados à exportação, afastando a incidência do ICMS na operação de saída final e garantindo a devolução do imposto que onerou os insumos utilizados no processo de produção da mercadoria exportada.

Para compreender o próximo passo legislativo vale invocar a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que bem observou a inconstitucionalidade, por ofensa ao Princípio Federativo, da desoneração ampla do ICMS sobre exportações promovida pela Lei Complementar n.º 87/96, já que a consequência foi a diminuição da autonomia financeira, política e jurídica dos entes subnacionais. Conforme a redação originária da Constituição Federal, apenas estavam afastados do âmbito de incidência do ICMS as operações de exportação de produtos industrializados, de forma que não poderia legislação complementar ampliar a desoneração para contemplar todos os produtos semielaborados e, também, os primários.[316]

---

[316] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 538. Esse ponto também não passou despercebido pelo Ministro GILMAR MENDES, que consignou: *"As modificações – não é difícil perceber – fizeram-se em prejuízo da competência e da arrecadação tributária dos estados-membros. A nova disposição introduzida – rectius: modificada – pela EC 42/2003, ao afastar a possibilidade de cobrança do ICMS em relação às operações que destinem mercadorias para o exterior, redefiniu os limites da competência tributária estadual, reduzindo-a, com o evidente escopo de induzir, pela via da desoneração, as exportações brasileiras. Quero dar ênfase a esse ponto. O esforço de desoneração das exportações, em termos técnicos, ocorreu mediante alteração (leia-se: redução) dos limites da competência tributária*

A solução adotada, portanto, foi a constitucionalização da Lei Complementar n.º 87/96, mediante a Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2013, que introduziu nova redação ao art. 155, § 2º, X, 'a', de forma a fazer constar a não incidência do ICMS *"sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores."*[317]

4.3.3 Não Cumulatividade: Crédito Físico x Crédito Financeiro

4.3.3.1 Evolução Normativa Até a Constituição Federal de 1988

Em breve retrospecto, o principal ponto de alteração no regime do ICM, em comparação ao IVC, consistiu na adoção da sistemática da não-cumulatividade, por meio da qual foi permitida aos contribuintes a tomada de créditos relativos ao imposto pago nas operações anteriores. Dessa forma, afastou-se a incidência em cascata que norteava a cobrança do IVC.

O regramento dado ao tema na época, notadamente pelo artigo 12, § 2º, da Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, ratificado pelo artigo 23, II, da Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969, determinava que lei complementar regularia a não-cumulatividade aplicada ao ICM.

Foi então editado o Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, dispondo em seu artigo 3º que a não-cumulatividade seria aplicada a partir do abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores. Como forma de esmiuçar um pouco melhor essa sistemática, o parágrafo 3º do citado preceito determinava que não seria exigido o

---

estadual. Ou seja, deu-se em prejuízo de uma fonte de receitas públicas estaduais. Originariamente, os estados e o Distrito Federal poderiam cobrar ICMS em relação às operações que destinassem ao exterior produtos primários. Agora, não mais." STF, ADO 25 / PA, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJe 18.08.2017. p. 16.

[317] A relevância do novo regramento dado ao tema, com a desoneração ampla do ICMS, atingindo os produtos primários e deixando de outorgar aos Estados a possibilidade de disciplinar os produtos semielaborados, é demonstrada a partir da identificação de que as exportações nacionais são, basicamente, de produtos dessa natureza. Apenas para citar os exemplos mais relevantes, dentre os produtos mais exportados pelo Brasil em 2019 encontram-se a soja (12%), o óleo bruto de petróleo ou de minerais betuminosos, crus (11%), o minério de ferro (10%), a celulose (3,3%) e as carnes de ave (2,9%). Por sua vez, verifica-se que a soja representa 73% das exportações do Estado do Tocantins; o petróleo representa os mesmos 73% das exportações do Estado do Rio de Janeiro; o minério de ferro corresponde a 61% das exportações do Estado do Pará; a celulose representa 34% das exportações do Mato Grosso do Sul; e as carnes de aves correspondem a 8% das exportações do Estado de Santa Catarina. Conforme dados disponíveis no Ministério

estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, como matéria-prima, material secundário e embalagem.

Diante desse panorama legislativo firmou-se posição no sentido de que o creditamento era restrito, de modo que a não-cumulatividade do ICM era a do crédito físico. O contribuinte apenas poderia utilizar o valor pago na operação anterior a título do ICM caso se referisse a insumo integrado à mercadoria final ou diretamente consumido no seu processo industrial.[318] É o que se convencionou denominar crédito físico, cabível, portanto, aos itens que tivessem contato físico com o produto comercializado.[319]

A Constituição Federal de 1988 abordou o tema de forma direta em seu texto, aduzindo em seu artigo 155, § 2º, I, que o ICMS *"será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"*. Ou seja, não delegou a disciplina desse regime à lei complementar, apenas estabeleceu que norma dessa natureza disciplinaria o "regime de compensação desse imposto" (art. 155, § 2º, XII, 'c').

4.3.3.2 Convênio ICMS n.º 66/88

Proclamada a Constituição Federal de 1988 sem direcionar de forma expressa a necessidade de lei complementar para a regulamentação da não cumulatividade, a doutrina firmou posicionamento no sentido de que o creditamento seria amplo, ou seja, seria possível aproveitar o imposto pago em todas as aquisições de insumos. O ICMS, então, finalmente se aproximaria do modelo que o originou, o IVA europeu.

Esse raciocínio levou em conta o pensamento firmado antes mesmo da Constituição Federal de 1988, capitaneado em especial por GERALDO ATALIBA, que alçou a não-

---

da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: < http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis >. Acesso em: 05 jun. 2020.

[318] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 479-480.

[319] LUÍS EDUARDO SCHOUERI explica a esse respeito que: *"Assim, em uma primeira aproximação, denominada crédito físico, apenas se pode cogitar crédito de tributo pago em etapa anterior se esta compreendeu um produto agregado, fisicamente, àquele tributado na etapa seguinte. Ou seja: a matéria-prima, porque componente físico do produto final, considera-se incorporada àquele, assegurando-se, na venda do último, que se compense o tributo que incidiu na transação de aquisição da primeira. Ainda na ideia de crédito físico, admite-se que um ou outro produto não se integre ao produto revendido, mas tenha sido desgastado na produção, autorizando-se, assim, o creditamento do tributo incidente sobre aquele."* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 411.

cumulatividade ao *status* de princípio. Encontrando força diretamente do texto constitucional, norma de hierarquia inferior não poderia mitigar a não-cumulatividade.[320]

Portanto, como explica HUGO DE BRITO MACHADO, *"as restrições a não cumulatividade do ICMS, estabelecidas na legislação infraconstitucional, devem ser vistas com muito cuidado, pois não podem anular o princípio constitucional, e por isso mesmo devem ser justificadas"*.[321]

Dessa forma, o crédito na sistemática da não cumulatividade pautado na Constituição Federal de 1988, seria amplo, sendo permitido para os insumos do processo econômico como um todo, tendo ou não integrado a mercadoria comercializada, tendo ou não se desgastado diretamente no seu processo industrial. É o que se convenciona denominar crédito financeiro, na medida em que contempla os custos gerais de produção do bem.[322]

Contudo, logo após o advento da Constituição Federal de 1988, foi editado o Convênio n.º 66, de 16 de dezembro de 1988, com base no permissivo contido no artigo 34, § 8º, do ADCT, que autorizou a adoção desse instrumento legislativo até que fosse editada lei complementar instituindo o arquétipo normativo do ICMS. Esse Convênio acabou por impedir, em seu artigo 31, o crédito em relação (a) à entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento; (b) à entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não

---

[320] Como defende GERALDO ATALIBA: *"É a Constituição, meus Senhores, que dá a mim, cidadão, que pratico operação mercantil, no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo às operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, muito menos; não é a doutrina, é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional, de quem pratica a operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu. [...] Invocar a lei para tratar de um direito que a Constituição dá [...] é um despropósito. Não se fala em lei em matéria de crédito de ICM. Não se pode falar; a Constituição já disse tudo, e foi exaustiva."* ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, n. 57, 1991. São Paulo: RT, p. 101.

[321] MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade do ICMS e o conceito de insumo. **Juris Plenum**, v. 14, n. 80, p. 123-132, 2018. p. 129. No mesmo sentido ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *"[...] temos por indisputável que o princípio da não cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance."* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 429.

[322] A doutrina de LUÍS EDUARDO SCHOUERI auxilia novamente a esclarecer o tema: *"Que dizer, entretanto, daqueles produtos que não tenham tido o referido contato físico, mas que igualmente tenham sido consumidos no processo produtivo? Por exemplo, qual o tratamento a ser dado à graxa, empregada na máquina que produz o linho branco? Será aceitável afirmar que aquela graxa não constitui parte do processo produtivo do último? Pode o linho branco ser produzido sem aquela? Diante da negativa é que se encontra uma evolução, a qual, do critério físico, passa para o crédito financeiro: embora a referida graxa não integre, fisicamente, o linho branco, do ponto de vista financeiro ocorre a incorporação daquele custo na formação do preço do último."* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 411.

integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição; e (c) aos serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Portanto, mesmo sob o atual regime jurídico, foi imposto ao ICMS o crédito físico, o que gerou a instauração de demandas judiciais sob o fundamento de que as restrições impostas pelo Convênio ICMS n.º 66/88 seriam inconstitucionais. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, firmou posição no sentido de que *"a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS"*, de forma que *"a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão constitucional ou legal"*.[323]

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, consignou que a Constituição Federal de 1988 encampou o crédito físico, com a possibilidade de regulamentação infraconstitucional ampliar o creditamento, tornando-o financeiro. Seria, nesses termos, uma técnica tributária, e não um direito fundamental dos contribuintes.[324]

4.3.3.3 Ampliação e Restrição

Se existia alguma dúvida em relação ao sistema de crédito aplicável ao ICMS, físico ou financeiro, a Lei Complementar n.º 87/96 a pacificou, encampando o crédito amplo.

Já na justificativa ao PLP n.º 96/1996, o então Deputado ANTONIO KANDIR fez constar que uma das inovações do projeto era a de permitir o *"crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste"*. Estaria extinta a distinção entre crédito físico e financeiro, fazendo com que o ICMS incidisse apenas sobre o consumo, sem qualquer resíduo de cumulatividade.[325]

---

[323] RE 447.470 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, j. 14.9.2010, 2ª T, DJE de 8.10.2010.

[324] A despeito de se tratar de posicionamento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, vale a crítica no sentido de que menospreza o perfil estritamente constitucional do princípio da não cumulatividade. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 480.

[325] Destaca RICARDO VARSANO que a utilização do crédito físico distorce a sistemática não cumulativa do imposto, além de dificultar a administração, a fiscalização e a própria aplicabilidade das normas para os contribuintes. Diante desse cenário cita o conhecimento de apenas mais dois países que utilizam o crédito

Nesses moldes, constou no artigo 20 da Lei Complementar n.º 87/96, o direito ao crédito em relação ao *"imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação."* Seu parágrafo primeiro apenas complementava a abrangência da nova sistemática da não-cumulatividade aplicada ao ICMS, vedando o direito ao creditamento sobre *"mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento"*.

A princípio, a Lei Complementar apenas limitou temporalmente a aplicação do crédito sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, postergando o início de sua vigência para 1º de janeiro de 1998 (redação original do artigo 33, I).

O cenário econômico, contudo, sofreu forte alteração, especialmente nos anos de 1998 e 1999, inserindo o País em uma crise de proporções mundiais, a primeira turbulência verificada na era do "plano real".

Essa crise abalou seriamente os fundamentos utilizados para a edição da Lei Complementar n.º 87/96. A esse respeito, explica JOSUÉ ALFREDO PELLEGRINI que podem ser apontadas três questões: (i) a forte desvalorização cambial acabou por tornar as mercadorias e os serviços brasileiros mais competitivos no exterior, mesmo com um custo de produção elevado; (ii) a União recorreu ao aumento da tributação, abrindo caminho para os Estados fazerem o mesmo; e (iii) a União, nesse processo, também recorreu ao aumento de tributos cumulativos (no caso a Contribuição ao PIS e a COFINS), permitindo aos Estados recuperarem certa cumulatividade do ICMS para incrementar suas receitas.[326]

A consequência foi a mitigação, quase que por completo, da ampliação da sistemática da não cumulatividade do ICMS promovida pela Lei Complementar n.º 87/96.

Primeiro, foi postergada a data de início do direito ao crédito em relação às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Inicialmente, na forma das Leis Complementares n.ºs 92, de 23 de dezembro de 1997, e 99, de 20 de dezembro de 1999, o prazo foi alterado para 1º de janeiro de 2003. Contudo, diante da possibilidade

---

físico, a Costa Rica e o Haiti. VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. p. 21.

[326] PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir**: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF). p. 12-13.

aberta em razão do cenário de crise econômica vivenciado no final da década de noventa, foram editadas mais quatro Leis Complementares, a última de n.º 171, de 27 de dezembro de 2019, estabelecendo a data de 1º de janeiro de 2033. Provável, portanto, que nunca seja admitido o direito ao crédito em comento.

Segundo, foi editada a Lei Complementar n.º 102, de 11 de julho de 2000, restringindo o creditamento imediato e integral nas aquisições de bens utilizados na atividade do estabelecimento, tais como computadores, máquinas, peças, ferramentas, móveis, veículos etc. Foi estipulado que o aproveitamento teria que ser feito à razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir da entrada do bem no estabelecimento.

O mesmo diploma complementar consignou, ainda, que a energia elétrica e os serviços de telecomunicação apenas gerarão crédito se resultarem na saída de energia elétrica ou serviços de comunicação, forem consumidos no processo produtivo ou quando seu consumo for direcionado à operação ou à prestação para o exterior. Nas demais hipótese, o crédito seria permitido a partir de 1º de janeiro de 2003, o que igualmente foi postergado pela Lei Complementar n.º 171/2019, para 1º de janeiro de 2033.

4.3.4 Aumento da Litigiosidade

Dentre as pretensões da Lei Complementar n.º 87/96 que foram mitigadas pelas alterações legislativas introduzidas logo após a modificação do quadro econômico, insere-se a litigiosidade em torno do ICMS. A ideia de um novo regramento, contemplando os diversos aspectos do gravame estadual, incluindo a alteração para o crédito financeiro, fundou-se na possibilidade de diminuir as discussões judiciais promovidas pelos contribuintes no interesse de fazer valer uma concepção mais abrangente em torno dos insumos passíveis de creditamento. Contudo, como logo na sequência foi adotado um confuso conceito híbrido, pendendo para o crédito físico e criando a expectativa de em algum momento do futuro se tornar financeiro, os contribuintes retornaram ao Poder Judiciário.

Esse cenário ensejou a instauração de duas grandes discussões em torno do alcance e aplicabilidade da Lei Complementar n.º 87/96, uma, mais objetiva, levada ao âmbito do STF, e outra, mais abstrata, de competência do STJ.

A primeira questão submetida ao Poder Judiciário consistiu em defender, retomando a concepção de que a não cumulatividade configura um princípio, não sendo

passível de restrição via legislação infraconstitucional, a inconstitucionalidade das limitações temporais aplicadas para o início do creditamento em relação à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e ao consumo do estabelecimento, bem como em relação à energia elétrica e aos serviços de comunicação.

Como essa tese encontrou fundamento no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, a sua resolução coube ao STF. As primeiras decisões sobre o tema foram no sentido de validar a posição de que a regulamentação ampla da não cumulatividade do ICMS está na competência da legislação complementar, de forma que as restrições temporais impostas seriam válidas.[327] Em recente julgamento submetido à sistemática da repercussão geral, o tema foi pacificado pelo STF no sentido de ser possível à regulamentação infraconstitucional, por lei complementar, da não cumulatividade do ICMS.[328]

O outro ponto de embate surgido entre os contribuintes e as Fazendas Públicas estaduais consistiu na adequada delimitação do conceito de insumos a partir da Lei Complementar n.º 87/96.

Sobre o tema, deve-se recordar que sob o regime do Convênio ICMS n.º 66/88, o creditamento era permitido apenas em relação aos insumos que integrassem o produto final ou, caso não vinculados diretamente ao produto final, fossem imediatamente consumidos no processo produtivo. Ainda que a maior parte da ampliação promovida pela Lei Complementar n.º 87/96, tenha sido mitigada, foi mantida a vigência, sem postergação dos seus efeitos para o futuro, da possibilidade de creditamento sobre a aquisição de itens entrados no estabelecimento.

Como não foram fixadas restrições semelhantes àquelas existentes no regramento anterior, passou-se a pleitear o creditamento também em relação aos produtos destinados a integrar o processo produtivo de forma secundária, ou seja, como suporte material à sua viabilidade, sem, no entanto, compor o produto final. A esta categoria atribui-se a

---

[327] Destaca-se dos precedentes formados sobre o tema no STF a ADI 2.325 / DF-MC, no qual foi assentado o entendimento de que, não possuindo o regime da não-cumulatividade uma única amplitude e feição apreensíveis do texto constitucional, cabe à lei complementar, na forma do art. 146, III, da CF/88, não apenas a explicitação técnica de aspectos formais atinentes ao direito de abatimento, mas também a fixação do seu próprio conteúdo e alcance, com o que restou validada a postergação temporal veiculada pela Lei Complementar n.º 102/00. STF, ADI 2.325 / DF-MC, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 06.10.2006.

[328] STF, RE 601.967 / RS, Rel. Ministro Marco Aurélio. Relator para o Acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Dje 03.09.2020. Tema de Repercussão Geral n.º 346: *"Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea "c", da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte;"*.

denominação de produto ou material intermediário, representados pelos itens essenciais à atividade produtiva do estabelecimento (atividade fim).

Contudo, como o tema não foi tratado com a clareza necessária pela Lei Complementar n.º 87/96, o embate travado entre os Fiscos Estaduais e os contribuintes desdobrou-se na tentativa de ampliação, por parte destes, para que os créditos fossem reconhecidos sobre itens não ligados à atividade fim do estabelecimento, mas sim à atividade meio, e restrição, por parte daqueles, a partir de interpretações que qualificam os insumos intermediários como uso e consumo do estabelecimento (e, portanto, passíveis de creditamento apenas em algum momento incerto do futuro).

Consequentemente, a litigiosidade foi sensivelmente incrementada por discussões abordando peculiaridades concretas dos contribuintes, sob o manto de cenário jurisprudencial ainda nebuloso, especialmente no âmbito do STJ, que não possui entendimento firmado sobre o assunto (ainda que apenas em tese, para nortear o julgamento pelas instâncias inferiores).[329]

Por fim, existe uma terceira questão submetida ao Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, ainda não decidida, relacionada aos limites da Lei Complementar n.º 87/96, a partir da sua constitucionalização pela Emenda Constitucional n.º 42/2003. Trata-se da possibilidade de os contribuintes exportadores apurarem crédito do ICMS em relação às mercadorias de uso e consumo, na proporção das operações de exportação. Pretendem afastar as restrições temporais impostas pela Lei Complementar n.º 87/96, ao argumento de que a Emenda Constitucional n.º 42/2003, validou a aplicação do crédito financeiro em relação às exportações. Inexistiria espaço, por consequência, para a legislação complementar impor restrições ao direito de crédito dos contribuintes.[330]

Percebe-se, portanto, como anota ANDRESSA GUIMARÃES TORQUATO FERNANDES, que no Brasil houve apenas um ensaio para a adoção do crédito financeiro, com a adoção, na prática, ocasionada pelas sucessivas alterações legislativas, do crédito físico.[331]

---

[329] No sentido de que, mesmo em se tratando de produto intermediário, só se admite o creditamento se o item for integrado ao produto final ou nele consumido de forma imediata e integral. STJ, AgRg no Resp 738.905/RJ, Relator Ministro Humberto Martins, SEGUNDA TURMA, j. 07.02.2008, DJ 20.02.2008. Na linha de permitir o creditamento sobre a aquisição de matéria intermediário, utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. STJ, AgRg no AREsp 142.263/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, j. 19.02.2013, Dje 26.02.2013. STJ, Resp 1830894/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, j. 03.03.2020, Dje 05.03.2020.

[330] STF, RE 704.815 / SC, Relator Ministro Luiz Fux, Tema 633 de Repercussão Geral.

[331] FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O ICMS e o princípio da não-cumulatividade. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência.** São Paulo: IPAM, 2019. Posição 5605.

Esse cenário acaba por elevar os custos dos Estados com o patrocínio de demandas em torno dos limites da não cumulatividade do ICMS, notadamente após o advento da Lei Complementar n.º 87/96, bem como diminuir a arrecadação em razão de decisões judiciais em sentido contrário aos interesses fazendários. Sobretudo, nota-se que a incerteza que orienta o tema impede um adequado planejamento para as finanças públicas estaduais.[332]

4.3.5 As Compensações

Os prejuízos ocasionados aos Estados pelas inovações trazidas pela Lei Complementar n.º 87/96, foram objeto de discussão durante a tramitação do PLP n.º 95/96. Sobre o tema, anota JOSUÉ ALFREDO PELLEGRINI que a compensação pelas perdas ocasionadas pela Lei Complementar n.º 87/96 foi a questão mais intensamente negociada no curso do seu processo legislativo. A União e os Estados precisaram definir o método a ser aplicado para o cálculo dos valores, o tempo de duração e a participação de cada ente na distribuição.[333]

Para viabilizar a aprovação do projeto a União se comprometeu a assegurar que cada Estado teria, no mínimo, o mesmo nível real de arrecadação do ICMS que obteve antes da vigência da lei complementar, por um prazo determinado, até que a transição impulsionasse a economia, fazendo com que a arrecadação do novo ICMS pudesse retornar ao normal. Foi então instituído, pelo anexo da Lei Complementar n.º 87/96, o seguro receita ou seguro garantia. [334]

---

[332] Interessante mencionar o estudo realizado por VALÉRIA ZOTELLI, no qual, ao identificar que os Estados adotam diferentes conceitos, mais ou menos abrangentes, para insumos, ativo imobilizado e bens de uso e consumo na sistemática da não-cumulatividade, acabam por fomentar mais um tipo de "guerra fiscal", induzindo, ou não, a escolha dos contribuintes no momento da escolha do melhor território para a instalação de suas atividades produtivas. ZOTELLI, Valéria. Do direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS: subespécies, conceitos e questões controvertidas. 2015. 243 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. ps. 138 - 139.

[333] PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir**: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF). p. 10.

[334] Cf. VARSANO, Ricardo. **Fazendo e desfazendo a Lei Kandir**. Banco Interamericano para Desenvolvimento. Texto para debate 304. 2013. p. 22-24. No mesmo sentido, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR e MARINA SOARES MARINHO ilustram o compromisso firmado pelo Governo Federal com o ressarcimento dos Estados invocando o seguinte trecho do discurso proferido pelo então Presidente FERNANDO HENRIQUE CARDOSO na data de sanção da Lei Complementar n.º 87/96: *"Tudo isso, é claro, é muito importante para o Brasil. Mas tem um custo. Porque é preciso ressarcir os Estados – o senador Albano Franco está aqui para ouvir eu dizer isso, ou seja, que nós vamos ressarcir os Estados. E só é possível fazer esse ressarcimento aos Estados porque nós estamos recolocando as finanças do país em ordem. Houve muita negociação, muita discussão, mas chegou-se a um entendimento, de tal maneira que a União vai pagar o custo dessa redução de impostos. Mas vai fazer com satisfação, com a confiança que ela vai ser capaz, a União, de cobrar mais impostos do consumo, porque vai aumentar o consumo. Porque vai*

Passados dois anos de pagamento do seguro receita, os Estados, insatisfeitos ao verificarem a impossibilidade de se assegurar o nível de arrecadação perdida do ICMS, iniciaram novas rodadas de discussões, o que ocasionou, no primeiro momento, a substituição do seguro receita por uma sistemática de pagamento de valores fixos, na forma da Lei Complementar n.º 102, de 11 de julho de 2000. Posteriormente, o seguro receita foi definitivamente substituído por um fundo orçamentário com recursos do Governo central, cujos aportes eram feitos com base em coeficientes fixos, definidos a partir de negociações entre os Estados e a União, na forma estabelecida pela Lei Complementar n.º 115, de 26 de dezembro de 2002, que deu à Lei Complementar n.º 87/96, sua versão atual.[335]

A princípio, a sistemática prevista pela Lei Complementar 115/02, seria aplicada até 2006. No entanto, o tema foi alçado a nível Constitucional pela Emenda n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, que incluiu o artigo 91 ao ADCT, determinando que a transferência de recursos da União aos Estados, considerando *"as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X"*, deveria observar os requisitos fixados em lei complementar. Como essa norma não foi editada, permanece regulando o tema a Lei Complementar n.º 115/02.

A partir de 2004, os montantes repassados aos Estados passaram a ser decididos a cada ano pelo Congresso Nacional, por ocasião da aprovação da Lei Orçamentária Anual da União.[336]

Ocorre que, nos termos da observação feita pelo Ministro GILMAR MENDES, enquanto vigentes os parâmetros iniciais da Lei Complementar n.º 87/96, até as alterações da Lei Complementar n.º 102/00, vigorava a ideia de ressarcir os Estados em relação às desonerações havidas em torno do ICMS. A lógica da Lei Complementar n.º 115/2002, no entanto, era diversa, na medida em que *"deixou-se de lado a correlação direta entre*

---

haver um aumento do consumo, e nós vamos ter também mais produção industrial, mais IPI, mais Imposto de Renda. E é melhor cobrar mais de todos, do que cobrar muito de poucos, como é nosso sistema." BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. Disponível em: < http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157 >. p. 167. Acesso em 02.11.2020.

[335] Cf. VARSANO, Ricardo. **Fazendo e desfazendo a Lei Kandir**. Banco Interamericano para Desenvolvimento. Texto para debate 304. 2013. p. 23-25.

[336] Os estados eram responsáveis por definir, mediante consenso, no âmbito do CONFAZ, a forma de partilha dos recursos.

transferências federais e perda de arrecadação estadual, passando-se a discriminação dos montantes ao plano da discricionariedade política."[337]

A esse respeito explica JOSUÉ ALFREDO PELLEGRINI que, no primeiro momento, a União não foi favorecida, pois o regime previsto pela Lei Complementar n.º 87/96, seria gradualmente extinto. A partir de 2002 muitos Estados nada receberiam, com previsão de integral encerramento em 2007. A nova sistemática, por outro lado, perpetuou a compensação. Contudo, como a definição do montante a ser pago não detinha regras pré-estabelecidas, a União enviava ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Orçamentária Anual sem qualquer previsão sobre os valores a serem destinados aos Estados, que precisavam, então, *"competir com outras demandas fundamentais presentes durante a tramitação da proposta, a exemplo da correção do salário mínimo, reajuste do vencimento dos servidores públicos, emendas parlamentares (individuais e estaduais), etc."*. Isso, além do contingenciamento do pagamento feito pela União, com a sua liberação apenas ao final de cada ano.[338]

O cenário de grande incerteza em relação aos valores a serem recebidos como ressarcimento das receitas que deixaram de ser auferidas, especialmente com a desoneração das exportações, na medida em que dependentes exclusivamente de barganha política, aliados aos cálculos dos Estados no sentido de que eram em valores inferiores aos devidos, gerou enorme insatisfação.[339]

Com essa motivação o Estado do Pará ajuizou, em 2013, a Ação de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 25, por meio da qual pleiteou a regulamentação do artigo 91 do ADCT. Analisada em novembro de 2016, o STF julgou procedente o pedido e

---

[337] STF, ADO 25 / PA, Relator Ministro Gilmar Mendes, Dje 18.08.2017. p. 23. No mesmo julgamento, o Ministro EDSON FACHIN anotou que a alteração em comento *"promoveu a perda da racionalidade econômica subjacente à ideia de compensação financeira de perdas de arrecadação transitórias em prol do superávit da balança comercial, isto é, em benefício de toda cadeia produtiva nacional, porquanto os entes locais passam a disputar entre si os fundos públicos, à luz das distorções típicas do sistema representativo brasileiro na ambiência do Congresso Nacional."* Também SCAFF, Fernando Facury. A Desoneração das Exportações e o Fundo da Lei Kandir - Análise com foco no Setor Mineral. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico** - RFDFE, v.1, n. 1 mar./abril 2012. p. –50-52.

[338] PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir**: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF). p. 36-37.

[339] Destaca-se sobre o tema, por contemplar todos os Estados e pela atualização, o estudo realizado pelos Tribunais de Contas dos Estados no âmbito do Instituto Rui Barbosa (IRB), as perdas líquidas de ICMS decorrentes da Lei Kandir, entre setembro de 1996 a dezembro de 2018, foram estimadas em R$ 646,9 bilhões. Classificando as maiores perdas, o Estado de São Paulo se apresenta em primeiro do *ranking*, com R$ 117,3 bilhões, representando 18,14% do total, seguido de Minas Gerais que atinge o montante de R$102,2 bilhões (15,81% do total). Completam a lista das dez (10) maiores perdas, os Estados de MT, RS, PR, PA, ES, RJ, GO e BA. Os demais 17 estados fecham a conta com 14%. Relatório Técnico Lei Kandir. IRB. Pará.

reconheceu a existência de situação de inconstitucionalidade por omissão diante da ausência da edição de lei fixando os critérios, os prazos e as condições em que se dará a compensação aos estados e ao Distrito Federal da exclusão do ICMS sobre as exportações.

O prazo inicial de um ano para o saneamento dessa omissão foi prorrogado a pedido da União e dos Estados, que passaram a debater, em paralelo, propostas de conciliação. Finalmente, em 20 de maio de 2020, o acordo entabulado pelos entes federados foi homologado pelo STF.[340]

Nesse acordo a União se compromete a: (i) enviar ao Congresso projeto de lei complementar viabilizando transferência de R$ 58 bilhões até 2037;[341] (ii) fazer esforços para a promulgação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 188, na forma em que foi apresentada ao Congresso Nacional, especialmente, em relação à criação de regra para que uma parcela de seus recursos referentes à exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais seja repassada aos demais entes federados; e (iii) repassar aos Estados o valor de R$ 4 bilhões, caso seja realizado com sucesso os leilões dos blocos de Atapu e Sépia, de extração de petróleo na Bacia de Santos.

Aparentemente, após vinte e quatro anos o problema decorrente da perda de arrecadação dos Estados, ocasionada pelas desonerações promovidas pela Lei Complementar n.º 87/96, em parte constitucionalizadas pela Emenda n.º 42/03, foi equacionado pelo acordo firmado nos autos da ADO 25.

4.3.6 A Lei Complementar n.º 87/96 e seus Efeitos Financeiros

As modificações introduzidas pela Lei Complementar n.º 87/96 foram indiscutivelmente importantes para que o ICMS pudesse exercer um papel mais adequado no cenário da tributação sobre o consumo, ampliando as possibilidades de creditamento e desonerando as exportações. Objetivou-se assegurar maior competitividade dos produtos brasileiros no mercado global, viabilizando ao setor produtivo exportar produtos, e não tributos.

---

fev./2019. Disponível em: < https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Relatorio_Tecnico_2_-_Lei_Kandir_atualizado.pdf >. Acesso em: 31 maio 2020.

[340] STF, ADO 25 / PA, Relator Ministro Gilmar Mendes, Decisão de 20.05.2020.

[341] Trata-se do Projeto de Lei Complementar (PLP) 133/2020, que prevê repasses aos Estados de até 62 bilhões de reis, aprovado pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados, encontram-se, em 26.12.2020, no aguardo de sanção pelo Poder Executivo.

Esse projeto, de ordem nacional, não poderia ser custeado pelos Estados, reduzindo o poder da principal fonte de arrecadação desses entes, sob pena de grave afronta ao pacto federativo. Daí a adequada atribuição à União de ressarcir os Estados em razão das modificações introduzidas no âmbito do ICMS pela Lei Complementar n.º 87/96.

A sistemática inicial, fundada em critérios que poderiam efetivamente exercer a função para a qual foi criada, em curto espaço de tempo foi alterada para ser inserida em jogo político com as regras ditadas exclusivamente pela União. Se, no campo político, os Estados foram prejudicados, a seara jurídica acolheu os seus anseios, forçando a União a, passados vinte e quatro anos, entabular um acordo que tenta reparar os prejuízos sofridos pelos entes subnacionais.

Ainda assim, deve-se ter em vista que os Estados continuam dependentes da União honrar com o compromisso firmado e do Congresso Nacional aprovar os projetos que incrementam as transferências de recursos aos entes subnacionais. Não obstante, o impasse ao longo dos anos evitou que os recursos fossem incorporados às finanças estaduais, senão evitando, ao menos diminuindo a crise fiscal vivenciada atualmente pelos Estados.

Outro grande problema ocasionado às finanças estaduais pela Lei Complementar n.º 87/96, consistiu na nebulosidade instaurada em torno dos créditos na sistemática da não-cumulatividade. Mesmo que parcialmente equacionada pelo STF, de forma favorável aos Estados, estes ainda gastam recursos com o contencioso gerado em torno da parcela pendente de solução.

4.4 Destino e Origem

4.4.1 Princípio Misto

Para os tributos que incidem sobre o fluxo de operações entre diferentes entes políticos podem ser adotados dois tipos de princípios para o ajustamento dessa modalidade de incidência tributária. Sobre o tema explicam RICARDO COELHO DA FONSECA e DJALMA FREIRE BORGES que, de acordo com o princípio de origem, *"tributa-se tudo o que é produzido no país, ou seja, os produtos produzidos e utilizados internamente, como também as exportações."* Excluem-se, portanto, os produtos importados. Por outro lado, observando o princípio do destino, *"o imposto incide sobre as importações, ou seja, elas*

ficam sujeitas ao mesmo sistema de tributação e vendas que os produtos domésticos, enquanto as exportações são completamente desoneradas de tributação".[342]

O reflexo da adoção de cada qual desses regimes consiste no fato de que o princípio de origem impõe a oneração sobre a produção, enquanto o do destino tributa o consumo. A ideia aplica-se perfeitamente ao ICMS, na medida em que também contempla transações realizadas entre entes distintos, de forma que ou se impõe a oneração sobre os Estados produtores ou sobre os Estados consumidores.

A despeito do princípio do destino assegurar de melhor forma a Justiça Fiscal, na medida em que dilui a arrecadação do imposto dentre os diversos entes federativos, o que não ocorre em relação ao princípio da origem, que acaba direcionando a receita aos grandes centros produtores (o que se mostra ainda mais acentuado em um País desigual como o Brasil), quando da instituição do ICM, em 65 / 67, a opção foi pelo princípio da origem.[343]

À essa característica foi agregada a alíquota uniforme do ICM, com a intenção de impedir a concessão de benefícios fiscais voltados a resguardar a produção local. Pretendia-se fazer com que os produtos fossem tributados de forma similar, independentemente da origem e local de consumo. Explica MELINA DE SOUZA ROCHA LUKIC que a uniformidade de alíquotas é resultado das distorções ocasionadas no regime anterior, quando da vigência do IVC, no qual era permitido aos Estados estabelecerem alíquotas diferenciadas para determinados produtos. Os Estados utilizaram essa possibilidade para o fim de fomentar a produção local, ocasionando a imposição de *"barreiras tributárias à livre movimentação de produtos no território da União".*[344]

---

[342] FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 1, p. 17-42, jan. 2005. ISSN 1982-3134. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559>. Acesso em: 26 jun. 2020. p. 20.

[343] MISABEL ABREU MACHADO DERZI e ANDRÉ MENDES MOREIRA explicam que o ICM foi implantado no Brasil a partir da experiência europeia, levando em consideração, especialmente, os apontamentos do Relatório Neumark, de 1962, que incentivava a adoção do princípio da origem para evitar a existência de barreiras fiscais aos produtos (fixação de alíquotas diferentes pelos países importadores, até o ponto de restringir essas operações). DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 57-549. Sobre o tema ver também COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 43.

[344] LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In: / SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos. Brasília: Ipea, 2017. p. 32-33. Nesse sentido, explica FERNANDO REZENDE que *"Como o comércio interestadual era tributado pelo IVC, os estados buscavam atrair a produção de alguns bens para suas fronteiras, reduzindo a alíquota aplicada a esses produtos, e, ao mesmo*

Ao se identificar, contudo, que a receita do ICM foi concentrada nos Estados exportadores, fomentando a desigualdade regional, implantou-se uma solução intermediária, mantendo o princípio da origem, mas instituindo alíquotas internas diferenciadas entre os Estados do Norte (consumidores) e do Sul (produtores).

Por essa razão é que foi fixada a alíquota interna de 17% para os Estados do Sul e de 18% para os Estados do Norte, enquanto a alíquota interestadual foi fixada em 15%. Na operação subsequente à entrada da mercadoria vinda dos Estado do Sul, os Estados do Norte ficavam com a diferença entre as alíquotas (no caso interestadual, 15%, e a interna, 18%), além do ICM sobre o próprio valor acrescido.

Posteriormente, nos termos da doutrina de FERNANDO REZENDE, as alíquotas foram reduzidas, o que foi possível em razão do bom momento da economia, de forma que, ainda assim, foi mantido o crescimento das receitas. Contudo, para atender as demandas regionais, essas reduções tiveram que ser feitas de forma a preservar a sistemática inicialmente instituída, em verdadeira *"dança das alíquotas"* do ICM. Aproximando-se do período pré-Constituição de 1988, as alíquotas internas no Norte e Nordeste estavam fixadas em 15% e 14% nas demais regiões, com as alíquotas interestaduais no patamar de 11%.[345]

O texto constitucional vigente manteve o princípio de origem,[346] mas descartou a uniformidade, outorgando aos Estados a competência para fixar as alíquotas internas. A compensação entre as Regiões do País deu-se a partir: (i) de modificações nas alíquotas interestaduais, cuja competência para definição foi mantida com o Senado Federal, dado o interesse nacional no tema, assim como (ii) da destinação de uma parcela do recém criado ICMS para os Estados de destino.[347]

---

tempo, aumentando a alíquota aplicada a produtos vindos de fora." REZENDE, Fernando. **ICMS**: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012. p. 34.

[345] REZENDE, Fernando. **ICMS**: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012. p. 36-40.

[346] Com exceção das bases representadas pelos derivados de petróleo e energia elétrica, além dos serviços de comunicação, este na forma da Lei Complementar n.º 87/96, que foram vinculados, dado o potencial correspondente de arrecadação, à competência dos Estados consumidores.

[347] FERNANDO REZENDE e JOSÉ ROBERTO R. AFONSO destacam que, a despeito da possibilidade de se alterar, por ocasião da Constituinte, a sistemática do ICMS para o princípio do destino, os Estados consumidores (Norte e Nordeste), que, em tese, seriam os mais interessados, não se mostraram preocupados com essa questão, direcionando esforços apenas para a maior obtenção de recursos no âmbito do Fundo de Participação dos Estados. Assim, *"entre a responsabilidade de administrar o tributo com maior autonomia e o conforto de usufruir de recursos provenientes de transferência, optou-se pela segunda solução. Entre a disposição para enfrentar propostas inovadoras, com aperfeiçoamentos da administração fiscal, e a comodidade de continuar convivendo com situações conhecidas, preferiu-se preservar o regime atual".* REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto R. **A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição**. Texto para discussão interna 121. Brasília: IPEA, 1987. p. 8-9.

O primeiro item acima foi materializado na Resolução do Senado Federal n.º 22, de 19 de maio de 1989, vigente até o momento, que fixou a alíquota de 7%, nas saídas de mercadorias dos Estados das regiões Sudeste (exceto Espírito Santo) e Sul, com destino aos estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo, e a alíquota de 12%, nas operações inversas. O segundo ponto consistiu no estabelecimento de um "Diferencial de Alíquotas – DIFAL", a ser cobrado em algumas hipóteses, pelos Estados consumidores, com base na diferença entre as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas.[348]

A título de exemplo, uma operação realizada entre o Estado de Santa Catarina para a Bahia será tributada pela alíquota do ICMS interestadual de 7%, que caberá ao Estado catarinense (princípio de origem). Contudo, caberá ao Estado baiano o DIFAL, correspondente à diferença entre a alíquota de 7% (interestadual) e a alíquota de 18% (interna, usualmente fixada nesse patamar). Se o valor da operação for de R$ 1.000,00, Santa Catarina ficará com R$ 70,00, enquanto Bahia ficará com R$ 110,00, de um total de R$ 180,00. Inversamente, se a operação ocorrer do Estado da Bahia para o de Santa Catarina, com a alíquota interestadual de 12%, deverá ser recolhido para Bahia o montante de R$ 120,00, e para Santa Catarina o valor de R$ 60,00.

Pretendeu-se organizar o ICMS com a repartição do seu produto entre os chamados estados "produtores" e "consumidores", por meio da utilização de uma sistemática mista de princípio de origem e destino, com algum ganho aos Estados importadores.[349]

4.4.2 Emenda Constitucional n.º 87

---

[348] O desenho constitucional outorgado para a incidência do ICMS nas operações interestaduais foi assim resumido pelo então Ministro JOAQUIM BARBOSA, em julgamento do STF: *"a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o Estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o Estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo. Quer dizer, ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do Estado de destino da mercadoria, e não do Estado de origem."* STF, ADI 4565 MC / PI, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 24.06.2011. A hipótese do item (d) será tratada em capítulo apartado da presente tese.

[349] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 518. FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 1, p. 17-42, jan. 2005. ISSN 1982-3134. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559>. Acesso em: 26 jun. 2020. p. 21.

A divisão prevista na redação originária da Constituição Federal de 1988, em torno do produto da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, de forma inevitável, pois não seria possível ter essa noção à época, não foi adequada à evolução tecnológica decorrente do advento da *internet*,[350] com consequências na forma de comércio entre as pessoas.[351]

A *internet* desidratou o comércio físico, no qual o consumidor realiza a operação presencialmente, fomentando o comércio virtual. As transações passaram a ocorrer no ambiente que se convencionou denominar comércio eletrônico ou, simplesmente, *e-commerce*, aproximando, no mundo virtual, empresas e consumidores, ainda que distantes fisicamente.[352] Dados do setor evidenciam que em 2011 o comércio eletrônico movimentou a quantia de 18.7 bilhões de reais. Em 2019, esse número foi de 61.9 bilhões de reais, um aumento de aproximadamente 300% em apenas oito anos.[353]

Como consequência, as empresas passaram a organizar a estrutura do seu negócio com a alocação das mercadorias em apenas um centro de distribuição, realizando, por meio do comércio virtual, vendas para todo o País.

Esse inovador cenário alterou a dinâmica de recolhimento compartilhado do ICMS, na medida em que um volume expressivo de operações foi deixado à margem da sistemática do DIFAL – nas operações interestaduais para consumidor final, não contribuinte do imposto (tipicamente a pessoa física), o ICMS incidiria com base na alíquota interna, sendo todo ele destinado ao Estado de origem (produtor), conforme redação originária da Constituição Federal de 1988 –, gerando insatisfação aos Estados de destino (consumidores).

---

[350] A *internet* se trata da "super auto-estrada da informação" ou "infra-estrutura global da informação", nas quais há a convergência de vários sistemas separados de comunicação e computadores em uma única e inoperável rede de redes. Em razão da velocidade das transações, possibilidade de contato direto com o cliente e desnecessidade de presença física nos mercados consumidores, a *internet* tem o potencial de incrementar o comércio. AVI-YONAH, Reuven. A Tributação Internacional do Comércio Eletrônico. **Revista Internacional de Direito Tributário**, n. 6, 2008. p. 423-427.

[351] *"A internet deixa de ser, portanto, apenas um espaço de trocas de informações, via e-mail, sites de notícias e outros, para se tornar uma plataforma relevante de realização de negócios."* PISCITELLI, Thatiane. Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3 (2017), n. 1. 9. p. 680.

[352] *"O comércio eletrônico é um conceito que descreve o processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informação via rede de computadores, incluindo internet, podendo incluir ainda a prestação de serviço ao cliente, a colaboração entre parceiros de negócios e a condução de transações eletrônicas dentro da organização. As transações podem ser efetuadas entre empresas ou o business-to-business (B2B) e entre empresas e consumidores ou business-to-consumer (B2C)."* LOPREATO, Francisco Luiz C. **Taxação no comércio eletrônico**. Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 108, abr. 2002. p. 2.

[353] WEBSHOPPERS. 41 ed. 2020. Disponível em: < file:///C:/Users/carmg/Downloads/Webshoppers_41.pdf >. Acesso em: 03 jul. 2020.

Explica ANIS KFOURI JR. que, quando da edição da Carta Política de 1988, foi escolhida a alíquota interna para as operações interestaduais por razões de ordem prática, decorrentes da dificuldade de fiscalização dos destinatários que não se qualificam como contribuintes do ICMS e, portanto, não detém obrigações tributárias acessórias, e de ordem econômica, na medida em que, à época, as operações interestaduais com não contribuintes eram incipientes, sem relevância. Em regra, *"os consumidores finais raramente adquiriam uma mercadoria em Estado diverso do seu, fosse pela distância física, fosse pela dificuldade de comunicação, ou de ambas"*.[354]

Foi imposto ao modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, portanto, a necessidade de se adequar às profundas alterações vivenciadas na dinâmica das relações comerciais. Em um primeiro momento essa alteração ocorreu de forma açodada e inadequada. Consolidando movimentos individuais nesse sentido, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal firmaram o Protocolo ICMS n.º 21/2011, instituindo o DIFAL para as operações interestaduais com destino a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, mesmo em relação às transações com os Estados não signatários do Ato.

A iniciativa foi corretamente censurada pelo STF, que julgou inconstitucional o Protocolo ICMS n.º 21/2011, exatamente pelo fato de que alteração dessa natureza teria que ser realizada via Emenda Constitucional.[355]

Logo na sequência, todavia, o tema foi adequadamente regulamentado, por meio da Emenda Constitucional n.º 87, de 16 de abril de 2015. Com essa alteração Constitucional foi permitida a cobrança do DIFAL nas operações previamente excluídas dessa sistemática, quais sejam, aquelas destinadas a consumidores finais. O *e-commerce*, com toda a sua

---

[354] KFOURI JR, Anis. **A nova regra da Emenda Constitucional 87/15 e o ICMS nas operações interestaduais**: breves reflexões e questionamentos. Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015. p. 899.

[355] STF, ADin 4.628 / DF, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 24.11.2014. Destaca-se do voto do relator a seguinte passagem que bem elucida o pensamento do STF sobre o caso: *"Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte. Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação. Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.)."*

crescente relevância econômica, foi contemplado na sistemática que permite o compartilhamento das receitas do ICMS nas operações interestaduais.

Como forma de preservar a arrecadação dos Estados produtores, que até então oneravam integralmente essas operações com base na alíquota interna, a modificação Constitucional promovida pela Emenda Constitucional n.º 87/15, determinou um escalonamento na divisão do DIFAL, começando na proporção de 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem, até ser totalmente devido ao Estado de destino a partir de 2019, o que revela ser essa a sistemática atualmente vigente.

4.4.3 Súmula STJ 166

De acordo com a evolução doutrinária formada em torno do seu pressuposto material, apoiada na dicção do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, o ICMS incide sobre negócios jurídicos onerosos, de natureza comercial, envolvendo uma mercadoria e necessária troca de titularidade (circulação jurídica). Como bem resume VALÉRIA ZOTELLI, para ser compreendido como mercadoria, o bem material deve ser *"adquirido ou produzido com a intenção de venda, cumprindo, pois, um ciclo econômico (geração de riqueza)"*.[356]

Portanto, o ICMS apenas pode incidir quando há efetiva alteração de titularidade da mercadoria em uma operação de natureza comercial, do que se exclui do seu âmbito de abrangência a mera circulação física.

Diante desse cenário é que se passou a debater a incidência, ou não, do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte, ou, em outras palavras, o mero deslocamento entre as unidades pertencentes ao contribuinte, sem a realização de uma operação comercial e, sobretudo, sem a alteração da titularidade.

Identifica-se que se trata de situação cada vez mais comum, seja pela formação de grandes empreendimentos empresariais, com diversas unidades espalhadas pelo território de um único Estado ou por mais de uma localidade federativa, seja pelos ganhos de logística agregados ao processo de comercialização com o advento dos denominados centros de distribuição. Nesses locais são armazenadas as mercadorias, que podem ser comercializadas por todo o território nacional. Para que as mercadorias sejam alocadas

---

[356] ZOTELLI, Valéria. **Do direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS**: subespécies, conceitos e questões controvertidas. 2015. 243 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 53.

mais próximas aos polos consumidores, em regra os centros de distribuição não são instalados na mesma localidade das unidades produtivas do contribuinte.

Em ambas as hipóteses acima citadas há o deslocamento das mercadorias sem envolver uma operação comercial e sem a alteração de titularidade, do que se percebe inexistir hipótese de incidência do ICMS.

Operação dessa natureza, no entanto, atua em detrimento das finanças dos entes federados produtores, notadamente quando se tratar de deslocamento interestadual, pois, diante da ausência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o tributo estadual apenas será recolhido ao Estado consumidor. Exemplificando, se uma fazenda produzir cana-de-açúcar no Estado do Paraná, encaminhando esse insumo para industrialização em usina de açúcar no Estado de São Paulo, o ICMS não incidirá sobre a comercialização da cana-de-açúcar, mas incidirá sobre a venda do açúcar ou do álcool. Consequentemente, apenas o Estado de São Paulo arrecadará o ICMS.

Diante do prejuízo ao Erário dos Estados produtores é que se identificam ações fiscais pleiteando a cobrança do ICMS na transferência interestadual de mercadorias, ainda que entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. A posição fazendária é apoiada por parte da doutrina, que entende ser válida a oneração exatamente para o fim de prestigiar o princípio federativo, mantendo o seu equilíbrio.[357]

Contudo, fundado no arquétipo constitucional de regência do ICMS, o Poder Judiciário afastou por completo a incidência do ICMS sobre operações internas e

---

[357] Para MARCO AURÉLIO GRECO: *"De fato, o ICMS é imposto de inegável vocação nacional, posto que os eventos por ele captados podem ser realizados em, de e para qualquer ponto do território nacional. Ou seja, seu pressuposto de fato espraia-se por todo o Brasil. Se ele fosse um imposto de competência federal, o âmbito de competência coincidiria com o âmbito do pressuposto de fato. Porém, no modelo brasileiro, o ICMS é de competência estadual o que gera um descompasso entre o pressuposto de fato (ciclo econômico) e a respectiva norma de competência, pois enquanto aquele se estende por todo o País, esta só alcança os fatos geradores ocorridos no território de cada Estado Federado. Ou seja, o âmbito espacial da norma de competência é menor do que o do pressuposto de fato do imposto. Quando nos deparamos com operações interestaduais em que a mercadoria é destinada a outro Estado para fins de sua comercialização, temos situação em que uma parte do pressuposto de fato se verifica num Estado e outra parte no outro. Nestes casos, a cada parte do pressuposto de fato corresponde uma parcela do poder de tributar, este constitucionalmente atribuído aos Estados-membros para onerarem e obterem a arrecadação correspondente à respectiva fração do pressuposto. Há, portanto, vários poderes de tributar (dos Estados-membros) atrelados a um único pressuposto de fato (=ciclo econômico) o que, numa Federação solidária como a brasileira, impõe a necessidade de coexistência não competitiva, nem predatória entre as pretensões dos Estados."* GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa, São Paulo: IASP, 2015. p. 800-801. No mesmo sentido CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 60-61. CORRÊA, Vanessa Benelli. **ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular. Circulação econômica e não cumulatividade**. Curitiba: Juruá, 2018.

interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A esse respeito o STJ editou a Súmula 166 (*"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."*), cujo entendimento foi reiterado, pelo mesmo C. STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (*"O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade."*).[358]

O STF compartilha do mesmo posicionamento, fixando que *"o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria."*[359]

Ainda que a situação ocasione desequilíbrio na repartição de receitas federativas, nos termos da posição consolidada do Poder Judiciário, não pode haver incidência do ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte.

4.4.4 A Tributação na Origem e Destino e seus Efeitos Financeiros

A adoção de um sistema híbrido entre os princípios de origem e destino não evitou que fossem identificadas perdas de receita aos Estados consumidores, em razão da alteração na dinâmica comercial, com o advento de novas tecnologias que possibilitaram transações não presenciais, notadamente com vendedores e consumidores situados a milhares de quilômetros de distância (consequentemente, localizados em Estados diversos).

Dessa forma, os Estados do Norte, em regra consumidores, foram prejudicados, em detrimento dos Estados do Sul, usualmente produtores.

Essa situação foi resolvida por completo apenas em 2019, em decorrência da sistemática instituída pela Emenda Constitucional n.º 87/15, a qual, por sua vez, foi resultado de ato formalmente inadequado, o Protocolo ICMS n.º 21/11, mas que se pode

---

[358] STJ, REsp 1.125.133/SP, Relator. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 10.09.2010.

[359] STF, AgRg no ARE n. 764.196, Relator Ministro Roberto Barroso, 1ª Turma, j. 24.05.2016, DJe 06.06.2016.

reputar como materialmente válido. Não fosse a “rebelião” instaurada pelos Estados consumidores, o compartilhamento da carga tributária nas operações interestaduais com consumidores finais provavelmente ainda não teria sido equacionado.

Solução semelhante pode ser adotada para sanar o problema da repartição de receitas do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, a qual ocasiona nítido prejuízo às finanças dos Estados produtores. Como a possibilidade vislumbrada pelos Estados e ratificada por parte da doutrina, no sentido de viabilizar a oneração em prol do princípio federativo, foi rechaçada pelo Poder Judiciário, resta apenas a modificação do texto constitucional para que o desequilíbrio seja sanado.

4.5 A Substituição Tributária como Fonte Irreal de Arrecadação

4.5.1 Responsabilidade Tributária

Para a compreensão da problemática vinculada à substituição tributária, faz-se necessário inicialmente situar de que forma essa sistemática foi inserida no âmbito do ICMS.

Primeiro, deve-se recordar, com base nas lições de RUBENS GOMES DE SOUZA, um dos idealizadores do Código Tributário Nacional, que podem ser compelidos ao pagamento da obrigação tributária, na qualidade de sujeitos passivos, o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I, do CTN), ou o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (art. 121, II, do CTN).[360]

No caso, a responsabilidade ainda pode ocorrer por transferência ou por substituição. A primeira hipótese ocorre quando, depois de a obrigação ter nascido contra o sujeito passivo, por força de acontecimento posterior, a obrigação é transferida a outra pessoa, por solidariedade, hipótese em que duas ou mais pessoa são simultaneamente vinculadas à relação jurídico-tributária; por sucessão, hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original (arts. 129 a 133 do CTN); ou por responsabilidade, hipótese em que a lei tributária responsabiliza, em casos específicos, outra pessoa pelo pagamento do tributo (arts. 134 e 135 do CTN).

Por fim, encontra-se a responsabilidade por substituição, quando a obrigação surge, desde logo e nos termos da lei, contra pessoa diversa daquela que praticou, efetivamente, o pressuposto material que atrai a incidência tributária.

São técnicas utilizadas validamente para auxiliar o atendimento da obrigação principal tributária, em benefício da arrecadação. Sobre o tema, anota REGINA HELENA COSTA que se trata do *"princípio da praticabilidade ou da praticidade tributária, implícito no ordenamento jurídico,"* que autoriza a imposição de obrigações acessórias com o objetivo de se obter eficiência na arrecadação dos tributos, notadamente em um cenário no qual há grande pulverização dos contribuintes.[361] Veja-se, por exemplo, o caso da responsabilidade atribuída aos sócios por liquidação de sociedade de pessoas. Inexistindo a sociedade, contribuinte do tributo, seus sócios deverão arcar com o correspondente ônus fiscal, sem o que a arrecadação ficaria prejudicada.

Notadamente nos tributos que incidem em cadeia, como é o ICMS, destaca-se a atribuição da responsabilidade por substituição ("para trás ou regressiva"), a pessoa alocada em fase posterior à própria ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando facilitar a fiscalização e incrementar, consequentemente, a arrecadação. É o caso de se atribuir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS à determinada indústria, em relação aos insumos que adquire. Devido ao seu porte, será mais fácil para o Fisco estadual concentrar a fiscalização, do que verificar o adimplemento tributário de cada pequeno produtor.[362]

4.5.2 Evolução da Substituição Tributária "Para Frente ou Regressiva"

Subvertendo essa lógica, contudo, o legislador ampliou, em ato de duvidosa constitucionalidade, os limites da praticabilidade tributária, criando hipótese na qual a substituição tributária ocorre em relação aos fatos geradores futuros. Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *"na substituição tributária 'para frente' parte-se do*

---

[360] SOUZA, Rubens Gomes de. **Sujeição Passiva Tributária**. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 89-92.

[361] COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 47-48.

[362] Para RICARDO LOBO TORRES: *"A substituição tributária 'para trás ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadorias de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. Aproxima-se da figura do diferimento, que implica no adiamento do recolhimento do tributo."* TORRES, Ricardo Lobo. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 396.

pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo".[363] O contribuinte alocado no início da cadeia recebe a missão de recolher o ICMS devido em sua própria operação e o ICMS devido em relação às operações posteriores, ainda não praticadas, mas sobre as quais a lei presume a ocorrência.

O primeiro registro da substituição tributária "para frente" consistiu na autorização, outorgada pelo Código Tributário Nacional, para que as leis estaduais atribuíssem ao produtor industrial a condição de responsável pelo imposto devido pelos comerciantes varejistas ou atacadistas (art. 58, § 2º, II). Essa previsão, em conjunto com toda a regulamentação dada ao ICM pelo Código Tributário Nacional, foi revogada, logo na sequência, pelo Decreto-Lei n.º 406/68. Inicialmente, a nova disciplina do ICM não trouxe a possibilidade de os Estados utilizarem a substituição tributária "para frente".

O cenário normativo vigente à época, no entanto, não impediu os Estados de instituírem a cobrança antecipada do ICM. ÂNGELO DE ANGELIS explica que, por meio do Protocolo ICM n.º 02/72, em época na qual o CONFAZ ainda não havia sido instituído, os Estados do Norte e do Nordeste estabeleceram a retenção na fonte para produtos como cigarros, cervejas, refrigerantes e a cosmético. Como eram setores com concentração de produtores e inúmeros revendedores, no início a técnica foi utilizada em consonância com os ditames da praticabilidade tributária.[364]

Ainda assim, os revendedores, diante do incremento do custo das mercadorias antes mesmo da correspondente comercialização (na prática, a substituição tributária regressiva implica na oneração dos estoques), pleitearam na Justiça o seu afastamento, o que levou ao saneamento da lacuna legislativa até então existente como forma de tentar legitimar a sistemática, *"contemporizando as críticas"*.[365]

A alteração ocorreu com o advento da Lei Complementar n.º 44, de 7 de setembro de 1983, que incluiu no Decreto-Lei n.º 406/68, previsão semelhante àquela existente no CTN (art. 6º, § 3º).

A Constituição Federal de 1988, em sua redação originária, contudo, não abordou o assunto, de forma que coube ao Convênio ICMS n.º 66/88, confirmar a possibilidade da

---

[363] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 355.
[364] ANGELIS, Ângelo de. **A Substituição Tributária no ICMS** – problemas e possíveis soluções. Dissertação. Primeiro prêmio no concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO. 2012. p. 16-19.

substituição tributária "para frente", apenas ampliando as suas hipóteses ao *"produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador"*, dada a nova abrangência do gravame estadual (art. 25, II).

A despeito do regramento normativo do tema, essa sistemática de oneração contava com forte oposição doutrinária, fundada, especialmente, na ofensa à legalidade / segurança jurídica[366] e à capacidade contributiva,[367] considerando que a obrigação tributária apenas pode ser constituída e mensurados os seus efeitos após a efetiva ocorrência do fato imponível.

Esse cenário motivou a inclusão da substituição tributária "para frente" no texto constitucional, por meio da Emenda n.º 3, de 17 de março de 1993, com o intuito de legitimar a sua aplicação. Assim é que foi previsto no novo parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que *"A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."*

---

[365] ANGELIS, Ângelo de. **A Substituição Tributária no ICMS** – problemas e possíveis soluções. Dissertação. Primeiro prêmio no concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO. 2012. p. 19.

[366] GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO lecionam que é *"absolutamente inaceitável presumir a ocorrência de fatos futuros, no estrito campo do direito tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição. É que, nesse aspecto, as referências constitucionais aos fatos tributáveis (arts. 153, 155 e 156) são absolutamente insuperáveis. Não é consentida nenhuma forma de apropriação, pelo Poder Público, quanto ao patrimônio particular, senão diante da concreta, objetiva e material ocorrência do acontecimento mencionado pela Constituição. E fulminou que antes desse tempo haverá confisco, apropriação indébita da propriedade particular."* ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 49, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 93. No mesmo sentido CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 356. CHIESA, Clélio. A Inconstitucionalidade da Exigência de Tributo sobre Fato Gerador Futuro – Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política** 15/60. p. 168.

[367] Sobre o tema pontuam GERALDO ATALIBA e AIRES F. BARRETO que *"a norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato esse cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento; por decorrência lógica, à míngua de qualquer dos aspectos, não há tributo devido, por falta de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Na substituição, antes do evento 'saída do produto do estabelecimento do produtor', não se tem, íntegro, fato imponível, podendo ter-se, quando muito, mera suposição ou simples expectativa, que não autorizam a exigência do tributo. Daí, ser absolutamente inaceitável presumir a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição. Em face dos princípios da capacidade contributiva, o destinatário da carga tributária deve ser a pessoa que prova, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo, não podendo o Estado, em princípio, deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para discricionária e arbitrariamente, colher outra, por simples comodidade da arrecadação ou conveniência de ordem fiscal."* ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 49, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 73.

Posteriormente, a sistemática foi regulamentada pela Lei Complementar n.º 87/96 (artigos 8º a 10) e pelo Convênio ICMS n.º 13/97. Deve-se fazer menção, ainda, à exceção à regra que veda a antecipação de receitas tributárias, prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (artigo 37, I), para autorizar a substituição tributária "para frente".

Aos olhos do STF, no entanto, a modificação Constitucional apenas *"aperfeiçoou o instituto"*, porquanto seria legítimo antes mesmo do advento do citado § 7º do art. 150.[368] Sem abordar de forma expressa as questões da legalidade / segurança jurídica e da capacidade contributiva, o STF validou a substituição tributária regressiva ao argumento de que se trata de uma opção legislativa com o intuito de melhorar a arrecadação, adequada e proporcional a um tributo que se pressupõe atingirá a circulação de mercadorias em mais de uma etapa.

A Corte Suprema foi além, no entanto, interpretando a necessidade de restituição da quantia paga na sistemática da substituição tributária "para frente" apenas na hipótese da não ocorrência do fato gerador presumido. Se a operação inserida nas fases subsequentes da cadeia de circulação das mercadorias sujeitas ao ICMS ocorresse, efetivamente, com valor menor do que o previsto, mesmo assim o contribuinte não teria direito à devolução do montante recolhido a maior.[369] O STF validou, portanto, a disposição impressa no Convênio ICMS n.º 13/97, que dispunha nesse sentido.

---

[368] Nos termos da osição do Ministro ILMAR GALVÃO: *"A EC 3/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."* STF, ADI 1.851, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 8.5.2002, DJ de 22.11.2002.

[369] Para o Ministro ILMAR GALVÃO: *"Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, consequentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e consequente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo evitar."* STF, ADI 1.851, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 8.5.2002, DJ de 22.11.2002.

Dessa forma, o STF, sob o pretexto de outorgar o máximo de eficácia ao princípio da praticabilidade, evitou que os Fiscos estaduais fossem obrigados a fiscalizar todas as operações inseridas na substituição tributária "para frente", verificando sobre qual valor se concretizou a operação previamente presumida.

4.5.3 A Utilização Excessiva pelos Estados

O mecanismo da substituição tributária regressiva, em cenário no qual os Estados não precisavam nem mesmo devolver as quantias pagas a maior do que o efetivamente praticado, incrementou a arrecadação dos Estados, notadamente a partir da sua utilização indiscriminada, sem que de fato fosse necessária. Setores sem grande pulverização e/ou sonegação, foram inseridos na sistemática da substituição tributária, tudo em prol de facilitar a arrecadação, com o máximo de eficácia.

ÂNGELO DE ANGELIS aponta que até os anos 2007 a sistemática foi bem aplicada, atingindo mercadorias com produção concentrada e vendas pulverizadas, como automóveis, pneus, motocicletas, cigarros, refrigerantes, cervejas, chope e combustíveis. A partir do ano de 2008, contudo, houve uma *"profusão descoordenada de leis e decretos estaduais autônomos para a inclusão de um número crescente de produtos na substituição tributária para frente"*.[370]

FERNANDO REZENDE acrescenta que, pelo fato de que a partir de 2008 os Estados de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul passaram a utilizar a sistemática da substituição tributária em larga escala, concentrando a arrecadação sobre a base industrial do País, localizada nesses entes, ainda que não necessariamente vinculada a segmentos com grande pulverização.[371] Observa-se que até o ano de 2007 os citados entes tinham incluído na substituição tributária "para frente" uma média de 80 produtos, passando para 100 em 2008 e inacreditáveis 250 a partir de 2009.[372]

Esse foi o passo inicial para que todos os Estados passassem a concentrar boa parte da arrecadação do ICMS sobre a sistemática da substituição tributária "para frente",

---

[370] ANGELIS, Ângelo de. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), 2012. p. 22-23.
[371] REZENDE, Fernando. **ICMS**: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012. p. 20.
[372] ANGELIS, Ângelo de. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), 2012. p. 42.

demonstrando *"a preferência brasileira pela aplicação do princípio da comodidade tributária à cobrança de tributos"*.[373]

A consequência foi o incremento da arrecadação. Levantamento de dados realizado pela consultoria PwC constatou que a ampliação do regime da substituição tributária ocasionou um aumento da arrecadação do ICMS no ano de 2008, superando a variação do PIB nacional para o mesmo período em quase dez pontos percentuais.[374]

Demonstra ÂNGELO DE ANGELIS, no entanto, que esse incremento da arrecadação não foi devido à eficiência da sistemática aplicada, pretensamente diminuindo a sonegação fiscal, mas sim da *"sobretaxação dos segmentos formalizados do varejo"*.[375] É que a venda da maior parte dos produtos submetidos à substituição tributária "para frente" é realizada por grandes magazines, lojas de departamentos e redes de supermercados, os quais trabalham com base no volume de vendas (giro), na maior parte das vezes com a consequente diminuição das margens de preços. Essa situação acaba fazendo com que pratiquem valores menores do que os utilizados na valoração das bases de cálculo adotadas para a substituição tributária.[376]

Nota-se, portanto, que foi especialmente por força da desnecessidade de devolução do ICMS nas operações em que o preço utilizado na comercialização subsequente foi menor do que o previsto que ocasionou o incremento da arrecadação.

4.5.4 A Reviravolta no Supremo

Antes da posição do Supremo, os Estados de São Paulo e de Pernambuco incluíram em suas legislações internas a possibilidade de devolução do ICMS recolhido a maior nas hipóteses em que o valor da operação subsequente, previsto na substituição tributária, não se concretizasse.[377] Contudo, em medida contraditória e puramente com o viés fiscal, os

---

[373] REZENDE, Fernando. **ICMS**: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012. p. 20.
[374] PwC. A substituição tributária do ICMS no Brasil. Março de 2011.
Disponível em: < https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf > Acesso em: 10 jul. 2020.
[375] ANGELIS, Ângelo de. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), 2012. p. 69-70.
[376] ANGELIS, Ângelo de. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), 2012. p. 70.
[377] Os Estados de São Paulo e Pernambuco não foram signatários do Convênio ICMS n.º 13/97.

citados entes buscaram invalidar as suas normas por meio do ajuizamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade.[378]

A despeito de ajuizadas em 2002, com julgamentos em estágio avançado em 2010, o STF optou por analisar a questão em outro feito, submetido à sistemática da repercussão geral.[379] Finalmente, em 2017, o julgamento foi concluído, com a definição de tese no sentido que *"É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida"*.

O entendimento anterior adotado pelo próprio STF foi superado levando em consideração a vedação ao enriquecimento ilícito, no caso dos Estados,[380] e, sobretudo, a possibilidade, dada a evolução tecnológica em torno das obrigações acessórias, dos entes fiscalizaram de forma eficaz e sem a necessidade de grande empenho as operações praticadas pelos contribuintes.[381] Diante desse quadro, o STF definiu que a praticidade tributária não pode ser utilizada como justificativa à oneração de bases irreais, mantendo a validade da substituição tributária progressiva, desde que condicionada à devolução dos valores recolhidos em desacordo com os montantes efetivamente praticados pelos contribuintes.

4.5.5 Substituição Tributária e seus Efeitos Financeiros

---

[378] ADI 2675 / PE e ADI 2.777 / SP.

[379] STF, RE 593.849 / MG, Relator Ministro Edson Fachin, Tema 201 de Repercussão Geral, DJe 05.04.2017.

[380] Conforme consta do voto do Relator, Ministro EDSON FACHIN: *"Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justeza entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo."* STF, RE 593.849 / MG, Relator Ministro Edson Fachin, Tema 201 de Repercussão Geral, DJe 05.04.2017.

[381] Conforme consta do voto do Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO: *"E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação."* STF, RE 593.849 / MG, Relator Ministro Edson Fachin, Tema 201 de Repercussão Geral, DJe 05.04.2017.

A consequência da recente decisão do STF foi a diminuição do interesse financeiro dos Estados pela sistemática de oneração do ICMS que até então proporcionava ganhos irreais, com pouco ou quase nenhum esforço fiscalizatório. Nessa linha é possível identificar que alguns Estados como Santa Catarina (Decreto n.º 1.541/2018), Paraná (Decreto n.º 2.673/2019), São Paulo (Decreto n.º 64.552/2019) e Rio Grande do Sul (Decreto n.º 54.736/2019) têm promovido a exclusão da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS de diversos segmentos e/ou produtos.

A adequação da incidência do ICMS à realidade, aliada ao custo vinculado à necessidade de devolução dos valores indevidamente recolhidos, retirou dos Estados a ferramenta utilizada ao longo dos anos para incrementar, ainda que artificialmente, a arrecadação do ICMS. A tendência, portanto, é que no futuro a substituição tributária "para frente ou progressiva" seja integralmente extirpada do ordenamento jurídico, suprimindo um importante forma, mas em certos aspectos irreal, de impulsionar a arrecadação do ICMS.

Seria interessante para a arrecadação dos Estados que fosse ao menos mantida a desnecessidade de devolução em relação àquelas operações realizadas por setores essencialmente pulverizados, devidamente definidas por lei complementar, a fim de evitar excessos.

4.6 Essencialidade x Arrecadação

4.6.1 Delimitação

Nos termos já abordados, o ICMS foi instituído com o objetivo precípuo de outorgar suficiência de recursos financeiros aos Estados. Dessa constatação decorre a sua característica fiscal, ou seja, apresenta como função a de arrecadar recursos.[382] Contudo, diferentemente do regime pretérito adotado para o ICM, o ICMS apresenta, atualmente, a

[382] A definição desses conceitos é pacífica na doutrina. Por todos: *"Fala-se, assim, em 'fiscalidade' sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de*

característica da extrafiscalidade, de forma que pode também ser utilizado com objetivos diferentes do que a mera arrecadação.[383] Nos termos da doutrina de DIEGO BOMFIM, a extrafiscalidade da norma tributária pode ter a finalidade de reduzir as desigualdades regionais ou de resguardar a soberania nacional, a propriedade privada e a sua função social, a livre concorrência, o consumidor, o meio ambiente, o pleno emprego e as empresas de pequeno porte.[384]

A característica extrafiscal foi atribuída pela Constituição Federal ao especificar quais situações o ICMS pode ser seletivo. Conforme consta do artigo 155, § 2º, III, o ICMS *"poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*.

No caso, a essencialidade busca impor ao ICMS, a despeito da dificuldade na personificação dos seus contribuintes, o atendimento aos postulados sociais, em especial àqueles dispostos no art. 6º da Constituição Federal (educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados), que viabilizam o mínimo para uma existência digna (art. 1º, III).[385]

O ICMS deve ser adequado de forma a direcionar menor carga tributária para as mercadorias e os serviços relacionados aos mencionados valores constitucionais, facilitando o seu acesso. É o que ocorre, por exemplo, em relação a alimentos que compõem a cesta básica e medicamentos.[386] Inversamente, se determinados serviços e

---

extrafiscalidade." CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2013. p. 248-249.

[383] Sobre o tema, vale citar novamente a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, especialmente para ressaltar que: *"Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro."* CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2013. p. 249-250.

[384] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015. p. 91-109.

[385] Explica HUMBERTO ÁVILA que: *"Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. Essencial significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para que? A essencialidade só pode ser vista da perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. Isso significa que a tributação de alimentos e de remédios deve ser regressiva."* ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 387.

[386] Para DIEGO BOMFIM, *"a escolha do critério da essencialidade para fins de aplicação da seletividade para estes impostos tem uma razão de ser econômica, sendo importante que o intérprete a compreenda. Neste ponto do discurso, será fundamental, mais uma vez, contar com o apoio da ciência econômica para entender que os chamados impostos sobre o consumo geram, normalmente, uma tributação regressiva, i.e., oneram mais os contribuintes com menor capacidade contributiva. A partir daí, será possível concluir que a previsão constitucional de alíquotas seletivas em função da essencialidade é uma reação normativa ao efeito*

mercadorias estiverem em desacordo com os citados postulados constitucionais, a carga tributária deverá ser majorada. A hipótese mais ilustrativa é a pesada tributação do cigarro e de bebidas alcóolicas, claramente contrários à saúde.

Em suma, o princípio da essencialidade atribui ao ICMS a característica extrafiscal, notadamente por vincular a ele objetivos sociais, não meramente arrecadatórios.

Nos termos da doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, na prática *"as mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários"*. No mesmo sentido, pontua ESTEVÃO HORVATH que se algum *"bem é mais essencial que outro, deve ser tributado menos gravosamente pelo ICMS"*, valendo o mesmo pensamento para o caso inverso, ou seja, *"quanto mais supérfluo, deve ser tributado mais pesadamente"*.[387] Adota-se, portanto, o parâmetro da necessidade, aumentando ou diminuindo a carga do ICMS em razão inversa da necessidade. Quando mais útil o bem, menor deve ser a carga do ICMS. Quanto menos essencial o bem, maior deve ser a carga do ICMS.[388]

A aplicação prática do princípio da essencialidade ocorre, geralmente, por meio da alteração das suas alíquotas. Esse é o instrumento mais fácil e claro de se exteriorizar a tributação mais ou menos onerosa sobre determinado serviço ou mercadoria. De toda forma, não é vedado o emprego de outras técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, tais como a variação de bases de cálculo, a criação de incentivos fiscais etc.[389]

Tecidas essas considerações iniciais a respeito da função extrafiscal do ICMS, passa-se a analisar as implicações concretas em termos de arrecadação que ocasiona.

4.6.2 A Majoração Excessiva do ICMS

4.6.2.1 Aplicação Concreta da Seletividade no ICMS

---

econômico da regressividade." BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015. p. 255.

[387] HORVATH, Estevão. ICMS, ISS e não-confisco. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência.** São Paulo: IPAM, 2019. p. 1284.

[388] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 489.

[389] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 491.

Inicialmente, cabe destacar certa divergência doutrinária em torno da facultatividade[390] ou obrigatoriedade[391] da aplicação concreta da seletividade no ICMS.

Não obstante, o fato é que as legislações estaduais acabam por variar a alíquota do ICMS, em alguns casos com caráter nitidamente seletivo, outras nem tanto. Como forma de ilustrar essa assertiva cabe fazer incursão sobre o regramento de regência do tema de alguns Estados da Federação. Essa análise será concentrada apenas na modulação de alíquotas, que é a forma mais usual e nítida de se apurar a aplicação concreta do princípio da seletividade. De toda forma, é possível encontrar também diversos preceitos nas legislações tributárias estaduais reduzindo a carga tributária a partir de alterações na base de cálculo ou concessão de créditos presumidos, mas sem a possibilidade de estabelecer uma correlação segura com a essencialidade das mercadorias ou serviços.

A começar pelo Estado de Santa Catarina, o Decreto n.° 2.870, de 27 de agosto de 2001, que aprova o seu Regulamento do ICMS, estabelece: (a) alíquota de 25% para operações com energia elétrica, com produtos supérfluos (como bebidas alcoólicas, cigarros e perfumes) e prestação de serviço de comunicação; (b) alíquota de 12% para as operações com energia elétrica de consumo domiciliar ou rural, até certos limites, prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros e mercadorias de consumo popular (como carne, açúcar, leite, pão, queijo e feijão); e (c) 7% nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de “Telemarketing”.

Passando para o Estado de São Paulo, o Decreto n.º 45.490, de 30 de novembro de 2000, que aprova o seu Regulamento do ICMS, estabelece a seguinte ordem: (a) alíquota de 30% para operações com fumo; (b) alíquota de 25% para operações onerosas de serviços de comunicação, bebidas alcóolicas, e perfumes; (c) alíquota de 12% sobre serviços de transporte, carne, farinha de trigo, produtos agrícolas, dentre outros; (d) alíquota de 7% para arroz, farinha de mandioca, feijão, pão francês e sal.

O Estado do Mato Grosso apresenta em seu Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 2.212, de 20 de março de 2014, divisão no seguinte sentido: (a) alíquota de 35% para armas, munições e cigarros; (b) alíquota de 30% para serviços de comunicação; (c) alíquota de 25% para bebidas alcóolicas, joias e cosméticos; e (d) alíquota de 12% para feijão, arroz, farinha, carne, açúcar e pão.

---

[390] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 344.
[391] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 488.

O Estado do Ceará determina em seu Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 33.327, de 30 de outubro de 2019, a aplicação da (a) alíquota de 30% para serviços de comunicação, bebidas alcoólicas, armas, cigarros, dentre outros; (b) alíquota de 27% para energia elétrica e joias; (c) alíquota de 18% para serviço de transporte intermunicipal; e (d) alíquota de 12% para a prestação de serviço de transporte aéreo. Esse ente federativo aplica, para os produtos da cesta básica, redução da base de cálculo.

Por fim, o Estado do Pará, por meio do seu Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 4.676, de 18 de junho de 2001, fixa a (a) alíquota de 30% para mercadorias consideradas supérfluas (como armas, bebidas alcóolicas, cigarros, e joias), prestação de serviços de comunicação e combustível; (b) alíquota de 25% nas operações com energia elétrica; (c) alíquota de 21% para refrigerante; (d) alíquota de 12% nas operações com fornecimento de refeições; e (e) alíquota de 7% na entrada de máquinas e equipamentos importados do exterior, destinados ao ativo permanente do estabelecimento industrial ou agropecuário, importador. Assim como o Estado do Ceará, o Estado do Pará também aplica redução da base de cálculo em relação aos produtos da cesta básica.

Essa breve exposição revela que, de certa forma, os Estados membros oneram de forma mais pesada os produtos menos essenciais, como por exemplo cigarros, bebidas alcoólicas e joias, reduzindo a carga tributária para aqueles itens necessários, como por exemplo os bens que integram a cesta básica, que representam produtos de primeira necessidade.

De forma geral, portanto, o princípio da seletividade é atendido em relação ao ICMS. Existem, no entanto, certa incongruência em relação a alguns importantes itens, conforme será exposto mais abaixo.

4.6.3 As *Blue Chips*

A Constituição Federal de 1988 incluiu na competência tributária dos Estados, mais precisamente exercida por meio do ICMS, a possibilidade de oneração da energia elétrica e dos serviços de comunicação. Essas bases, atribuídas no regime constitucional decaído à competência da União Federal, foram acrescidas ao ICM a fim de incrementar a arrecadação.

O potencial da oneração decorrente dessas materialidades, em especial no que tange à energia elétrica, motivou o legislador constituinte a resguardar uma adequada divisão

entre os Estados, excepcionando a regra fundada na origem (Estados produtores), para determinar que, nessas hipóteses, a tributação realizar-se-á apenas nos Estados consumidores (cf. art. 155, § 2º, X, 'b').[392]

A dicção do citado preceito constitucional gerou certa discussão, instaurada pelos contribuintes, a fim de afastar por completo a oneração das operações com energia elétrica. Contudo, o STF, reafirmando que se trata de receita dos Estados consumidores, rechaçou integralmente essa tese, assentando que a restrição constitucional é imposta apenas ao Estado de origem, de forma que é autorizado, no Estado de destino, a oneração de *"todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos, independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário."* [393]

Para os serviços de comunicação a mesma metodologia foi aplicada quando do advento da Lei Complementar n.º 87/96, que estipulou, como regra geral, a incidência do ICMS no local do consumo (art. 11, III, 'c', 'c-1' e 'd').

O potencial econômico das operações com energia elétrica e serviços de comunicação foi muito bem explorado pelos Estados, motivando, inclusive, a designação dessas bases como *blue chips*, à semelhança do termo utilizado no âmbito do mercado acionário para identificar as ações de sociedades empresárias que apresentam ótimas condições financeiras e perspectivas de sucesso.[394]

Com base nos dados mais recentes disponíveis no Boletim de Arrecadação do CONFAZ, foi possível criar a tabela abaixo a fim de comparar a arrecadação sobre energia elétrica e serviços de comunicação com o total da incidência do ICMS, por região do Brasil (R$ milhões):

Gráfico 8

2017	Energia Elétrica	Comunicação	Total	ICMS	Percentual
NORTE	2.211.436	1.804.444	4.015.880	26.993.958	14,88
NORDESTE	8.329.342	4.842.848	13.172.190	74.377.465	17,71
SUDESTE	22.730.809	19.240.344	41.971.153	220.764.395	19,01

[392] Aos Estados produtores a Constituição fixou a possibilidade de cobrança de compensações financeiras (*royalties*) por força da exploração, em seus territórios, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica (cf. art. 21, § 1º).
[393] STF, RE 190.992 AgR, Relator Ministro. Ilmar Galvão, j. 12.11.2002, 1ª T, DJ de 19.12.2002.
[394] A terminologia contempla também a oneração dos derivados de petróleo, que apresenta a mesma importância em termos de arrecadação.

SUL	9.900.394	5.618.138	15.518.532	80.900.724	19,18
CENTRO-OESTE	4.232.750	3.247.094	7.479.844	42.616.783	17,55
BRASIL	47.404.733	34.752.869	82.157.602	445.653.326	18,44

2018	Energia Elétrica	Comunicação	Total	ICMS	Percentual
NORTE	2.571.107	1.545.372	4.116.479	29.409.653	14,00
NORDESTE	9.562.251	4.225.386	13.787.637	77.830.772	17,71
SUDESTE	22.776.855	16.362.212	39.139.067	226.482.918	17,28
SUL	10.368.306	5.067.224	15.435.530	86.400.397	17,87
CENTRO-OESTE	4.623.687	2.759.395	7.383.082	44.903.439	16,44
BRASIL	49.902.207	29.959.592	79.861.799	465.024.181	17,17

Como é possível verificar, o produto da incidência do ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de comunicação representa, em média, 17% da arrecadação total dos Estados, revelando se tratar de valores bem expressivos.

Ocorre, no entanto, que uma das razões para essa elevada arrecadação é vinculada aos altos patamares das alíquotas praticadas pelos Estados para onerar a energia elétrica e os serviços de comunicação. As alíquotas do ICMS atualmente estão fixadas em patamares que variam entre 25%, cobrada pela maior parte dos Estados, chegando até a 29% para energia elétrica, cobrada pelo Estado do Paraná, e 30% para serviços de comunicação, cobrada pelos Estados do Amazonas, Pará, Pernambuco e Piauí.

4.6.4 Possibilidade de Controle Jurisdicional do Princípio da Seletividade

Nota-se que a diferenciação de alíquotas no âmbito do ICMS é permitida com o intuito de exteriorizar o princípio da seletividade. Daí decorre a observação de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO no sentido de que configura arbitrariedade, inconstitucional, portanto, a fixação de alíquotas mais elevadas com o propósito precípuo de incrementar a arrecadação do ICMS, relativamente a mercadoria ou serviço que seja essencial.[395]

[395] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2005. p. 279.

Na esteira desse pensamento complementam SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO[396] e ROQUE ANTONIO CARRAZZA[397] que é possível delimitar, através de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se uma mercadoria é ou não supérflua, o que pode ser realizado pelo Poder Judiciário quando provocado pelos contribuintes. Deve-se, basicamente, como explica DIEGO BOMFIM, ponderar o quanto externalizado pelo trabalho legislativo, de forma a comparar *"as alíquotas fixadas para produtos considerados essenciais e não essenciais"*.[398] Em outras palavras, a doutrina admite a possibilidade de o Poder Judiciário analisar e decidir, a partir de um processo de comparação, se a essencialidade foi adequadamente aplicada em determinada operação ou mercadoria.

Identifica-se, em especial no âmbito dos Tribunais de Justiça, que a posição no sentido de que a fixação de alíquotas do ICMS em observância ao princípio da seletividade pertence ao campo da discricionariedade legislativa, não sendo permitida intervenção jurisdicional, é minoritária,[399] prevalecendo a interpretação que confirma a possibilidade de o Poder Judiciário examinar a aplicação concreta do princípio da seletividade aplicado ao ICMS.[400]

Esse lote de precedentes favoráveis analisou exatamente a questão das alíquotas do ICMS aplicadas pelos diversos entes federativos sobre a energia elétrica e os serviços de comunicação, o que outorgou relevância à discussão, desaguando no Supremo Tribunal Federal.

4.6.5 Essencialidade sobre Energia Elétrica e Serviços de Comunicação

A jurisprudência formada em torno da possibilidade de o Poder Judiciário examinar a aplicabilidade concreta do princípio da seletividade do ICMS apresenta como pano de

---

[396] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 344.
[397] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 493.
[398] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015. p. 344.
[399] TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0041018-45.2016.8.26.0000; Relator (a): João Carlos Saletti; Órgão Julgador: Órgão Especial; j. 08.03.2017; Data de Registro: 10.03.2017.
[400] TJBA, AC n. 0084438-34.2006.8.05.0001, Relator Desembargador . Emílio Salomão Pinto Resedá, 4ª Câmara Cível, j. 18.02.2014, Data de registro: 19.02.2014. TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade n.º 2005.017.00027, Relator Desembargador Roberto Wider, Corte Especial, j. 27.03.2006. TJPI, Apelação / Reexame Necessário n.º 2012.0001.008021-6, Relator: Desembargador Fernando Carvalho Mendes, 1ª Câmara de Direito Público, j. 21.03.2019. TJSC, Agravo Interno n.º 0306417-51.2018.8.24.0023, da Capital, Relator Desembargador. Luiz Fernando Boller, Primeira Câmara de Direito Público, j. 12.05.2020. TJMS, Apelação 0825781-85.2017.8.12.0001, Relator Desembargador Dorival Renato Pavan, Órgão julgador: 3ª Câmara Cível, j. 05.11.2019, Data de publicação: 06.11.2019.

fundo a mesma questão: a impossibilidade de os Estados-membros fixarem alíquotas mais elevadas para a energia elétrica e os serviços de comunicação. Essa assertiva decorre do fato de que estão em percentuais similares aos aplicados para produtos supérfluos, como armas, cigarros, perfumes e joias.

Certo é que a procedência desse pleito não encontra unanimidade nos Tribunais de Justiça, sendo que, mesmo nos precedentes que admitem essa análise pelo Poder Judiciário, a conclusão foi no sentido de que a situação em comento não ocasiona ofensa ao princípio da seletividade aplicado ao ICMS.

De toda forma, a questão será definida pelo Supremo Tribunal Federal, que optou por analisar o tema por meio da sistemática da repercussão geral. Assim é que examinará *"o alcance do disposto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, a prever que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*, tendo como situação fática *"a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%"*.[401]

Apesar da lógica impossibilidade de se estimar com precisão o resultado do julgamento a ser realizado pelo Supremo Tribunal Federal, é possível, ao menos, identificar a existência de um importante precedente, do próprio Supremo, que caminha no sentido de que ofende a seletividade a adoção da mesma alíquota para produtos essenciais e supérfluos.

Trata-se do julgamento do RE 634.457 / RJ, realizado pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, ocasião em que se firmou posição no sentido de que, em relação ao ICMS, *"não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais"*. Nesse caso, no entanto, a questão em comento foi apenas tangenciada, na medida em que a conclusão final consignou ser incabível o apelo extraordinário, tendo em vista a necessidade de se examinar normas locais, o que é vedado pela Súmula STF 280.[402]

---

[401] STF, RE 714. 139 / SC, Relator Desembargador Ministro Marco Aurélio, Tema 745 de Repercussão Geral
[402] STF, RE 634.457 / RJ, Relator Desembargador Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 15.08.2014.

Deve-se destacar, também, que o próprio regramento positivo corrobora se tratar a energia elétrica e os serviços de telecomunicação essenciais, de forma a não ser permitida a paralização integral por greve.[403] No recurso afetado para julgamento sob o regime da repercussão geral há, inclusive, parecer da Procuradoria Geral da República defendendo o entendimento favorável aos contribuintes.[404]

4.6.6 Essencialidade do ICMS e seus Efeitos Financeiros

A essencialidade, atribuída como característica do ICMS pela Constituição Federal, atua, nesses moldes, como limitador da arrecadação no que tange às bases mais importantes atribuídas à competência dos Estados pelo próprio texto constitucional.

Em sendo assim, caso o Supremo Tribunal Federal decida a favor dos contribuintes, o impacto na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal será considerável. Com base nessa preocupação é que a Procuradoria Geral da República opinou pela modulação dos efeitos *pro futuro* da decisão no RE 714.139 / SC,[405] de forma a, ao menos, evitar a necessidade de devolução das quantias indevidamente recolhidas, não alcançadas pelo prazo prescricional.

A evolução do ICMS, com a sua vinculação ao princípio da essencialidade, acaba por mitigar o ideal de que representasse uma importante fonte de receitas aos Estados-membros, fortalecendo o federalismo. Melhor seria, para as finanças estaduais, que o ICMS, em específicas hipóteses, pudesse ser livremente utilizado, com a finalidade meramente arrecadatória, sem amarras oriundas de aspectos extrafiscais.

4.7 Evolução das Transações Econômicas

4.7.1 Mercadorias Tangíveis

O pressuposto de incidência principal do ICMS é aquele que contempla *"operações de circulação de mercadorias"*, assim compreendidas as transações jurídicas, de natureza comercial, que impulsionam a troca de titularidade das mercadorias. Esse conceito já foi

---

[403] Lei n.º 7.783/1998, art. 10, incisos I e VII.

[404] O pensamento da doutrina é no mesmo sentido, conforme HORVATH, Estevão. ICMS, ISS e não-confisco. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência.** São Paulo: IPAM, 2019.

[405] Lei n.º 9.868/1999, art. 27.

visto anteriormente, de forma que, para o tópico presente, impõe-se a análise específica do termo *"mercadoria"* para fins de tributação pelo ICMS.

A esse respeito, cabe a ressalva inicial de ROQUE ANTONIO CARRAZZA no sentido de que mercadoria deve ser compreendida a partir do conceito que a legislação comercial lhe atribuía à época da Constituição Federal de 1988.[406] Esse pensamento encontra apoio tanto na rigidez constitucional no que tange ao tema das competências tributárias, como no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que não permite à legislação tributária alterar conceitos de direito privado.

Pois bem, diante desse cenário é que se pode pressupor que mercadoria consiste no bem móvel corpóreo (bem material), que se submete à mercancia (operações mercantis de venda ou revenda), nos termos da doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA.[407] Vale destacar que essa interpretação ganha apenas uma ressalva no sentido de também conceituar a energia elétrica (bem incorpóreo) como mercadoria, tendo em vista a previsão contida no texto constitucional viabilizando a incidência do ICMS sobre a aludida materialidade.[408]

4.7.2 Mercadorias Intangíveis (Bens Digitais)

A evolução digital vivenciada entre o final do Século XX e o início do Século XXI, com o advento da rede mundial de computadores, impulsionou a transformação na forma pela qual as relações comerciais são realizadas. O meio presencial, interpessoal, foi substituído pelo virtual, onde as transações são realizadas via plataformas hospedadas na *internet*, sem contato físico.

A transformação digital trouxe outra inovação, com inevitável impacto nas relações jurídicas, qual seja, um maior aumento de bens imateriais, ou incorpóreos, postos como mercadorias no ciclo econômico. Começa a ganhar relevância a comercialização virtual não apenas dos bens tradicionais, como roupas, eletroeletrônicos e alimentos, como também dos bens digitais, como *softwares*, livros, músicas, aplicativos, jogos etc.

---

[406] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 46.
[407] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 44-45.
[408] Nesse sentido, explica JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que *"Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente. Este conceito sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de*

O suporte físico (disquete, CD-rom, *pen drive*), está sendo, gradativamente, substituído por meros *downloads*, por meio dos quais o consumidor baixa o bem digital para o seu computador, *tablet* ou *smartphone*, ou até mesmo pela utilização do bem digital diretamente de centros de dados disponibilizados aos usuários da *internet* (armazenamento na nuvem).[409]

4.7.3 Controvérsias Pertinentes à Tributação dos Bens Digitais

É possível apontar a existência de diversas controvérsias pertinentes à tributação na era digital. Atualmente, o tema é objeto de grande preocupação internacional, tendo em vista, principalmente, as consequências em termos de tributação sobre a renda. Por meio de planejamentos tributários "agressivos", as companhias de tecnologia conseguem alocar grande parte dos seus ganhos nos países com tributação favorecida da renda, denominados "paraísos fiscais". Esse tema está no centro do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), conduzido pela OCDE, com o escopo de combater a erosão da base tributária em razão da economia digital.[410]

Em termos de tributação sobre o consumo, área de atuação do ICMS, a principal preocupação consiste na correta classificação dessas operações, seja para a finalidade de

---

incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, § 3º, da CF)." MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2005. p. 16.

[409] A doutrina de CELSO DE BARROS CORREIA NETO, JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO E LUCIANO FELÍCIO FUCK explica que: *"O comércio eletrônico – on-line e off-line – modificou rápida e profundamente alguns segmentos econômicos, gerando perplexidades ainda hoje não devidamente articuladas. A indústria de entretenimento e a de softwares são bons exemplo disso. As músicas já foram adquiridas na forma de discos – long play (LP) ou compact disc (CD) –, por meio de downloads e hoje são ouvidas via streaming (e.g. Spotify ou Deezer). Assim também os programas de computador: o que antes era "adquirido" juntamente com seus suportes físicos (e.g. disquetes, CDs, DVDs), hoje passou a ser baixado ou simplesmente acessado em nuvem (cloud computing)."* CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. p. 156.

[410] Os desafios fiscais da economia digital são objeto da Ação 1 do BEPS, a qual estabelece diretrizes voltadas a *"identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta"*. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, p. 15. Em termos de tributação indireta e considerando a peculiaridade do Imposto sobre Valor Agregado, que é nacional e contempla serviços e comercialização de bens nos países que o adotam, contexto sobre o qual se debruçou a OCDE, a questão é tratada especialmente para o fim de definir o local a ser considerado em relação ao estabelecimento prestador. Nesse sentido: POZVEK, Marusa. VAT in Digital Electronic Commerce. InterEULawEast: **Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations**, v. 4, n. 1, p. 37-54, 2017. Importante destacar que até o final da década de noventa os Estados Unidos da América defenderam (em posição já abandonada) a ausência ou a mínima tributação sobre as transações digitais, como forma de incentivar o desenvolvimento da *internet*. Cf. LOPREATO, Francisco Luiz C. **Taxação no comércio eletrônico**. Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 108, abr. 2002. p. 7 - 13.

atrair a tributação, seja para definir se essa oneração deverá ser realizada pelo ICMS ou pelo ISS, de competência dos Municípios e que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Sobre o tema, defende TATHIANE PISCITELLI que a comercialização de bens digitais (intangíveis) envolve, predominantemente, uma licença de uso, na medida em que não há a aquisição propriamente dita, com transferência de titularidade (o que poderia existir, caso a transação fosse realizada por meio de um suporte físico). No caso, existe apenas uma autorização de uso, por tempo limitado ou não. *"Não há qualquer possibilidade ou autorização ao usuário de transferir, comercializar, doar, alienar ou sublicenciar o programa de computador, a música, a foto ou o filme objeto de transferência."*[411]

Daí a conclusão de TATHIANE PISCITELLI no sentido de que, ausente transferência de titularidade, não há como se pressupor a incidência válida do ICMS nas operações com bens digitais realizadas por *download* ou a partir da utilização na nuvem.[412]

Por certo que esse posicionamento não é compartilhado pelas Autoridades Fazendárias, o que ocasiona tanto a resistência dos contribuintes como a instauração de conflito entre a competência tributária dos Estados (contemplando operações de comercialização de mercadorias) e a competência tributária dos Municípios (abrangendo a prestação de serviços de qualquer natureza) e entre eles e os contribuintes.

Na relação fisco x contribuintes é que a primeira discussão vinculada ao tema foi levada à apreciação do STF. Em julgamento realizado em 1998, o STF se deparou com a possibilidade de o ICMS incidir sobre programas de computador (*software*). Adotando a premissa de que *"o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo"*, o STF afastou do campo de incidência do ICMS a tributação da licença de uso sobre os programas de computador desenvolvidos para utilização específica do consumidor adquirente. A Corte Suprema ressaltou apenas a possibilidade de oneração, pelo gravame estadual, dos programas distribuídos de forma geral e ampla aos

---

[411] PISCITELLI, Tathiane. Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3 (2017), n. 1. 9. p. 693. No mesmo sentido ROCHA, Sergio Andre; JESUS, Mariana Cavalcanti de. A Incidência do ICMS sobre o Comércio Eletrônico de *Software*. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 28-31.

[412] PISCITELLI, Tathiane. Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3 (2017), n. 1. 9. p. 694. No mesmo sentido ROCHA, Sergio Andre; JESUS, Mariana Cavalcanti de. A Incidência do ICMS sobre o Comércio Eletrônico de *Software*. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 28-31.

consumidores (programas de “prateleira” ou “padronizados”), caso em que poderiam ser definidos como mercadorias.[413]

Na segunda oportunidade, já em 2010, o STF apresentou relevante evolução no trato da matéria, especialmente por reconhecer a possibilidade de qualificar como mercadoria um bem incorpóreo (programa de computador). No caso, o STF observou que a aquisição do *software* em meio físico ou via *download* não altera a natureza jurídica da operação, em ambos os casos representando a circulação da mercadoria, passível de atrair a incidência do ICMS.[414]

Interessante observar que nos debates travados nos citados julgamentos identifica-se que a posição adotada, no sentido de permitir, sobre as referidas operações, a incidência do ICMS, teve como objetivo evitar o esvaziamento da competência tributária dos Estados.

4.7.3.1 Aprofundamento do Problema

O conflito de competências instaurado em torno da tributação dos bens digitais não se esgota apenas na questão das operações nas quais há o *download* do *software*, pois a evolução tecnológica continua, com muita intensidade e criatividade.

Se no passado recente o usuário, ao invés de adquirir o *software* com um suporte físico, qualificando-o com uma mercadoria tangível, passou a apenas “baixá-lo” para o seu computador ou dispositivos móveis, atualmente a utilização é realizada diretamente da internet, no que se denomina de computação em nuvem *(cloud computing)*.

O estudo realizado pela OCDE para definir a ação 1 do BEPS detalha que a computação em nuvem consiste no fornecimento de *software*, computação, gerenciamento e armazenamento de dados usando recursos físicos e virtuais compartilhados (incluindo redes, servidores e aplicativos). Como o serviço é fornecido *online* usando o *hardware* do provedor, os usuários normalmente podem acessar o serviço usando vários tipos de dispositivos onde quer que estejam, a partir de uma conexão com a *internet*. Os recursos

---

[413] STF, RE 176.626 / SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998. Entendimento ratificado no RE 199.464 / SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 30.04.1999.

[414] STF, ADI 1.945 MC / MT, Relator p/ Acórdão Ministro Gilmar Mendes, DJe 11.03.2011. Depreende-se da elucidativa ementa do julgado: *“ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.”*

aos quais os clientes de computação em nuvem têm acesso não são armazenados em um único computador. Em vez disso, eles estão em muitos computadores em rede que estão disponíveis para todos que têm acesso a essa "nuvem" de recursos de computação (que pode ser gerada e administrada por uma e/ou várias organizações).[415]

Essa nova forma de demanda por recursos de informática revela, portanto, que a discussão em torno da possibilidade de incidência do ICMS sobre o *download* de *software*, antes mesmo de definida, já começa a ficar ultrapassada. A inovação tecnológica permite, também, que consumidores não comprem mais filmes ou músicas, passando a acessá-los por meio de plataformas integradas à rede mundial de computadores, como *Netflix* e *Spotify*.

E a transformação nas relações de consumo na era digital não encontra limites.

Veja-se a questão da *Internet* das Coisas (*Internet of Things – IoT*), que consiste em uma rede de objetos físicos (ou 'coisas') que se conectam à *internet* e/ou entre si, com capacidade de recolher e trocar dados, sem necessariamente depender da ação humana.[416]

Diante da possibilidade de os objetos executarem funções é que LUIS EDUARDO SCHOUERI e GUILHERME GALDINO levantam questão pertinente à dificuldade na definição do bem inserido no contexto da tecnologia IoT, se se trata de uma mercadoria ou uma utilidade.[417] Citam como exemplo a aquisição de equipamentos para irrigação de plantações, com inteligência artificial capaz de identificar a quantidade de água a ser utilizada a depender de fatores externos como tempo e época da colheita. Como essa inteligência artificial depende de *softwares* desenvolvidos pelo fabricante e, possivelmente, acompanhamento remoto, sobressairá no preço de aquisição mais o valor dos serviços embutidos do que dos equipamentos.[418]

Há, também, o caso das impressoras 3D, que realizam a impressão de qualquer objeto utilizando tecnologia tridimensional. A difusão das impressoras 3D, que em breve

---

[415] OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 59.

[416] SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et al. (Coords.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 247.

[417] SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et al. (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 254-255.

[418] SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et al. (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 256.

deverão apresentar valores mais acessíveis, viabilizando inclusive a sua utilização doméstica, poderá alterar drasticamente o consumo. Em vez de comprar fisicamente ou virtualmente um utensílio, o consumidor poderá simplesmente imprimi-lo em sua casa a partir de especificações técnicas divulgadas pelos fabricantes. O consumidor poderá, inclusive, solicitar ao fabricante um modelo que combine especificamente com os detalhes de sua residência, ornando, por exemplo, com os azulejos da sua cozinha.

Em todas essas hipóteses é possível identificar uma certa "servicificação" da economia, com as relações de consumo pautando-se mais em serviços do que na comercialização de bens (daí a expressão *product-as-a-service*). Uma típica mercadoria, no passado, pode, no presente, ser apenas um objeto (coisa) que presta serviços ao usuário, sendo esse o seu principal aspecto quando inserido no mercado.[419]

4.7.4 Conflito de Competências

A evolução em torno das relações de consumo no âmbito virtual trouxe um problema para as Administrações Tributárias, sobretudo dos Estados e dos Municípios, para enquadrar as novas operações em suas competências constitucionais.

Por opção legislativa, que resultou na edição da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, os Municípios puderam incluir dentro do campo de incidência do ISS o *"Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação"* (item 1.05).

Mais recentemente, foi editada a Lei Complementar n.º 157, de 29 de dezembro de 2016, que ampliou esse rol, de forma a incluir também os serviços de *"Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres"* (item 1.03), *"Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres"* (item 1.04) e *"Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet,*

[419] Os exemplos que revelam o impacto da evolução tecnológica na alteração das mercadorias de objetos inseridos no comércio para bens prestadores de utilidades são incontáveis. Veja-se o caso de um tênis com capacidade de rastreamento, adquirido por pais preocupados com a segurança de seus filhos. Nessa hipótese, a principal aquisição efetivada é de um serviço (de rastreamento), sendo o tênis um mero acessório (que pode ser também uma peça de roupa, um relógio, um anel etc.). Ou, então, o efeito concreto que a revolução tecnológica ocasionará na indústria automobilística. A automatização dos automóveis poderá transformar esses bens em mero prestadores de serviços de transporte. O automóvel autônomo se tornará o meio, cedendo

respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n.º 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)" (item 1.09).

Não se pode deixar de mencionar, também, que o STF impôs uma ampliação do conceito de serviços passíveis de oneração pelo ISS, ultrapassando a sua vinculação com uma mera "obrigação de fazer", para contemplar também *"o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador"*.[420]

Contudo, os Estados também pretendem onerar a comercialização dos bens digitais. Nesse sentido, foram editados dois atos pelo CONFAZ, o primeiro, o Convênio n.º 185, de 28 de dezembro de 2015, e o segundo, o Convênio n.º 106, de 29 de setembro de 2017. Enquanto aquele apenas dispôs sobre a possibilidade de redução da alíquota para 5%, este foi mais incisivo e abrangente, regulamentando a oneração sobre *"as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados"*.

Esse cenário reacendeu a discussão judicial em torno da adequada definição das operações com bens digitais, se qualificadas como serviços, passíveis de oneração pelo ISS, de competência municipal, ou como mercadorias inseridas em um contexto comercial, hipótese hábil a atrair a incidência do ICMS, de competência dos estados.

O Poder Judiciário do Estado de São Paulo tem sido um dos pioneiros na avaliação desse tema, motivado pelo fato de que tanto o Estado de São Paulo, por meio do Decreto Estadual n.º 63.099/2017 e da Portaria CAT n.º 24/2018, como o Município de São Paulo, com base na Lei Municipal n.º 16.757/2017, internalizaram em suas legislações internas a oneração das operações com *software* em meio físico ou digital.

Colhe-se das decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo vantagem ao Município, o que encontra fundamento principal na ausência de Lei Complementar, editada com fundamento no art. 146, I e III, 'a', da Constituição Federal de 1988, outorgando essa competência ao âmbito de oneração do ICMS.[421]

---

espaço para o fim, que será o transporte automatizado dos consumidores. Para tanto, será mais valioso o *software* de comando do veículo, com suas constantes atualizações, do que o veículo em si.

[420] STF, RE 651.703 / PR, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 29.09.2016.

[421] TJSP; Apelação Cível 1019248-43.2018.8.26.0053; Relator (a): Aroldo Viotti; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; j.

Verifica-se que essa celeuma encontra-se também plasmada em três Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade submetidas à apreciação do STF, as quais estão pendentes de julgamento. Na ADI 5.958, pretende-se a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS n.º 106/2017 e do art. 2º, I, da Lei Complementar n.º 87/1996, para afastar a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres. Nas ADI's 5.576 e 5.659, foi manifestada a mesma pretensão de impedir a incidência do ICMS sobre operações com *software*, independentemente de sua aquisição se dar por meio físico ou por meio digital, só que em face de legislações dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, respectivamente.

Em recente sessão de julgamento, o STF iniciou a análise da ADI 5.659, ocasião em que formou maioria no sentido de que a comercialização de *software* não se sujeita ao ICMS.[422] Apesar de não deixar expresso, dados os limites da ação, pode-se inferir que a decisão do STF validou a incidência, nessas operações, do ISS. O pensamento adotado, na linha do voto condutor proferido pelo Ministro DIAS TOFFOLI, consistiu em defender que a opção legislativa – Leis Complementares ns. 116 e 157 – caminhou no sentido de outorgar aos Municípios a tributação da comercialização de *softwares*,[423] mesmo que disponibilizado apenas em nuvem, em medida pertinente, haja vista inexistir a transferência de titularidade.[424]

03.04.2020; Data de Registro: 03.04.2020. TJSP; Apelação Cível 1006717-51.2020.8.26.0053; Relator (a): Rubens Rihl; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; j. 04.08.2020; Data de Registro: 04.08.2020.

[422] STF, ADI 5659 / MG, Relator Ministro Dias Toffoli, sessão virtual de 04.11.2020, suspensa por pedido de vista do Ministro Luiz Fux, com seis votos favoráveis ao afastamento da incidência do ICMS.

[423] Destaca-se do voto do Ministro *Dias Toffoli* que "*Com o mesmo espírito e atento às inovações tecnológicas, o legislador complementar, nos idos de 2016, editou a LC nº 157/16, alterando os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 da citada lista. A própria justificação do respectivo PLS nº 386/12 vai nesse sentido. Conforme o parlamentar autor dessa proposição, Senador Romero Jucá, eram notáveis 'o elevado grau de obsolescência de uma tecnologia informacional, seja em equipamentos, seja em sistemas lógicos' e o "dinamismo desse setor econômico em gerar novas tecnologias informacionais". Em seguida, o Senador destacou que o resultado desse quadro seria o surgimento de dúvidas 'quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços, ou mesmo, às novas formas de produzi-los'. Em suma, não vejo como desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador. Ou seja, considerando-se a LC nº 116/03 e o critério adotado pelo próprio legislador complementar, não vislumbro como deixar de se aplicar o ISS às operações com programas de computador, notadamente tendo em vista o fato de que, a meu sentir, o legislador não desbordou do conceito constitucional de 'serviços de qualquer natureza'.*"

[424] Conforme se extrai do voto do Ministro DIAS TOFFOLI, *"Assim, ainda que se admita ser legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, como admito, é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não parece ocorrer nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso."*

Portanto, o STF, a despeito de admitir a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos, consignou posição no sentido de que o gravame estadual depende da transferência de titularidade da mercadoria, o que inexiste no caso das operações com *softwares*. Houve uma evolução da jurisprudência, a fim de excluir do campo de oneração do ICMS inclusive as aquisições de *software* de prateleira (padrão), sem qualquer customização.

Antes mesmo desse julgamento já era possível identificar predomínio da doutrina favorável à oneração dos bens prestados no contexto da nova tecnologia pelo ISS. Esse pensamento, vale destacar, decorre muito mais de um juízo de exclusão, ou seja, da desconsideração de que se trata de uma operação de circulação de mercadorias ou até mesmo de serviços de comunicação, bases imponíveis pelo ICMS, de forma a se pontuar que se enquadram dentro de um conceito amplo de serviços.[425]

4.7.5 Evolução Tecnológica e os Seus Efeitos Financeiros

Identifica-se que evolução da tecnologia digital, sobretudo em razão da *internet*, fomentou a instituição de uma nova forma de comércio, tendo como base os bens eletrônicos.

A criatividade, dinâmica e fluidez, características que cercam o desenvolvimento de produtos na economia digital, dificultam sobremaneira a atuação do Fisco no que tange a todos os aspectos da tributação. Daí que se percebe se tratar de um problema que afeta

---

[425] Sobre o tema, veja-se o pensamento de GUILHERME GALDINO sobre a tributação do *streaming*: *"Pode-se, concluir, assim, que a causa da sua contratação é o acesso a tal conteúdo que é disponibilizado em ambiente virtual. Desse modo, não é possível cogitar a incidência do ICMS-M. Afinal, não há qualquer transmissão de bem. A cessão do direito de acessar remotamente a plataforma de mídia tem caráter temporário, dependente de pagamento periódico. Mesmo na função offline, a transferência é provisória, pois o consumidor precisa manter a assinatura para esse modo de utilização. Tampouco há prestação de serviço de comunicação na operação de streaming, afastando-se incidência do ICMS-C. Ora, a empresa de streaming não é responsável por transmitir os dados do seu servidor ao aparelho do usuário. Ela somente detém o que será disponibilizado ao consumidor. São as empresas de comunicação(operadoras de banda larga) que veiculam as informações. Dado que o canal é a própria internet, ele não se confunde com quem realiza a operação de streaming. Tendo isso em vista, a atividade de streaming, não importa qual tipo, consiste em oferecer onerosamente utilidade a terceiro, a partir de uma rede comunicativa. Isso porque há disponilização de conteúdo a outrem por meio da internet banda larda. Ou seja, streaming não passa de um serviço de valor adicionado. Portanto, desde que instituída por lei ordinária, é possível a incidência de ISS sobre as operações de streaming, consoante delimitado pelo item 1.09, inserido pela LC Nº 157/2016."* GALDINO, Guilherme. Streaming ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 27. n. 140. 2019. p. 83-104. p. 100-101. No mesmo sentido: GODOI, Marciano Seabra. Recent Developments in Brazil Regarding the Indirect Taxation of Services in the Digital Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, p. 2018. PISCITELLI, Tathiane; CANEN, Doris. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018.

todos os Países, tornando-se um tema no centro dos debates de Organismos Internacionais como a OCDE.[426]

No Brasil, por certo, a situação não é diferente, tendo em vista que a alteração na dinâmica de negócios do meio físico para o digital foi implementada após a Constituição Federal de 1988. Sobre o cenário vivenciado quando da definição do Sistema Constitucional Tributário em 1988, revela-se pertinente a observação feita por CELSO DE BARROS CORREIA NETO, JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO E LUCIANO FELÍCIO FUCK, no sentido de que *"as regras foram idealizadas em um mundo em que o valor econômico estava sobretudo nos bens tangíveis, e atualmente caminhamos a passos largos para uma realidade bastante diferente."*[427]

Agrega-se ao exposto o fato de que o texto constitucional vigente estabeleceu uma rígida repartição de competências tributárias. Ao assentar as bases do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, a Constituição Federal impediu que os Estados alcancem situações nas quais não há efetiva alteração de titularidade da mercadoria. Ganham vantagem, nessa nova ordem de "servicificação" da economia, os Municípios, dada a maior abrangência da base imponível pelo tributo de sua competência, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Essa foi, inclusive, a opção legislativa manifestada com a edição da Lei Complementar n.º 157/16.

Consequentemente, há uma clara diminuição da base imponível pelo tributo de maior relevância para os Estados, o ICMS.

4.8 Conclusão Parcial

A pretensão manifestada pela Constituição Federal de 1988 de tornar o ICMS uma importante fonte de recurso aos Estados não se materializou, o que decorre de aspectos inerentes à própria mecânica desse tributo, às intervenções legislativas e jurisprudenciais e,

---

[426] Para FERNANDO AURÉLIO ZILVETTI: *"A expansão exponencial do comércio eletrônico movimenta riqueza por uma via que vem corrompendo conceitos jurídicos: a internet. Com efeito, enquanto a economia mundial sofre uma crise aguda, o comércio eletrônico vem se expandindo substancialmente. Esse meio ele geração de riqueza interessa, sem sombra de dúvida, ao Fisco. Este, porém, se mostra incapaz de alcançar a riqueza gerada de modo eficiente. As características fluidas e intangíveis dessa riqueza dificultam a tributação."* ZILVETI, Fernando Aurélio. A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso Amazon. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 26, p. 231-245, 2011. p. 233. Nesse sentido: AVI-YONAH, Reuven. A Tributação Internacional do Comércio Eletrônico. **Revista Internacional de Direito Tributário**, n. 6, 2008. p. 417-476.

[427] CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. p. 157.

também, à modificação em torno da sua principal base de incidência, as operações com circulação de mercadorias, ao longo desses trinta e dois anos.

A desidratação do ICMS teve como ponto de partida a denominada “guerra fiscal”, posteriormente desmembrada para alcançar também a “guerra dos portos”, por meio das quais os Estados, com a pretensão de trazer investimentos para os seus territórios, evoluíram para uma competição onde todos os entes acabaram, de forma mais ou menos acentuada, sendo prejudicados. Se no início se tratava de um objetivo legítimo, notadamente com a finalidade de mitigar o grave desequilíbrio existente entre as regiões do Brasil, a ausência de coordenação e efetividade das disposições jurídicas que disciplinam o tema fez com que os Estados fossem obrigados a conceder cada vez mais benefícios fiscais, apenas como forma de sobreviver em um cenário de competição pela atividade empresarial. As finanças públicas do presente foram desprezadas, em prol de um incerto incremento da arrecadação futura.

Para equacionar os temas da “guerra fiscal” e da “guerra dos portos” foi necessária a intervenção do Legislativo. Especialmente em relação ao primeiro, a opção utilizada beneficiou mais os contribuintes do que as finanças estaduais, na medida em que anistiou o passado e permitiu, para o futuro, uma ampliação dos benefícios indevidamente concedidos. Em relação ao segundo, a solução legislativa observou um caráter geral, sem se atentar para peculiaridades locais, que poderiam, de fato, demandar a concessão legítima de benefícios fiscais. Em ambos os casos, as finanças estaduais estariam preservadas apenas diante de uma coordenação geral e atribuição de eficácia às sanções previstas para concessões indevidas de benefícios fiscais.

A evolução do ICMS seguiu com a modificação em sua estrutura infraconstitucional ocasionada pela edição da Lei Complementar n.º 87/96, que acabou por aumentar as hipóteses de creditamento (de crédito físico para financeiro) e desonerar integralmente as exportações, com relevantes consequências em termos de arrecadação.

A ampliação das hipóteses de creditamento vem sendo resistida pelos Estados, com o apoio do Congresso Nacional, que impede a sua implementação prática por meio de postergações rotineiras do correspondente prazo de início. Dessa forma, os Estados conseguem mitigar os efeitos da norma editada há vinte e quatro anos. Os efeitos negativos da desoneração das exportações nas finanças dos Estados, que, em princípio, seriam anulados por contrapartida financeira da União, foram sentidos pelos Estados exportadores,

prejudicados pela resistência do ente central em atender de forma adequada a obrigação pactuada no meio da década de noventa.

Em ambos os casos, no entanto, os Estados dependem de decisões que escampam do seu controle, seja no que tange à suspensão da ampliação do direito dos contribuintes ao creditamento na sistemática da não-cumulatividade, seja em relação ao adimplemento do acordo firmado com a União em torno da contrapartida decorrente da desoneração do ICMS sobre as exportações, os quais dependem do Congresso Nacional e da vontade do ente central.

De toda forma, como representam medidas salutares em termos de alinhamento com as diretrizes internacionais que regem a tributação sobre o consumo, torna-se pertinente manter a desoneração das exportações (a despeito de ser possível identificar movimento de alguns Estados no sentido de que o ICMS volte a incidir sobre essas operações), assim como ampliar o direito ao creditamento, mas com a necessidade da União ressarcir, na medida dos correspondentes prejuízos, os Estados. Desde que, obviamente, sem depender da vontade pessoal do Governador de plantão ou de barganha política, o que apenas se torna factível caso a obrigação seja expressa no próprio texto constitucional.[428]

Passando à questão do princípio de origem ou destino, merece atenção a necessidade de alteração da sistemática de recolhimento para o Estado de destino, de forma a não favorecer os entes mais desenvolvidos e, consequentemente, produtores, com efetivo incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, com maior característica consumidora. Medida dessa natureza acabaria, inclusive, com a discussão pertinente à tributação, pelo ICMS, das operações interestaduais de transferência entre

---

[428] Nesse sentido, a pertinente crítica de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA: "*A Constituição não pode, a toda hora, ser emasculada, alterada ao sabor das conveniências dos governantes de plantão; a ordem constitucional deve preservar os direitos e dar garantias de que eles não serão alterados por qualquer vontade momentaneamente vencedora. Daí ser essencial, imperioso, que nasça uma consciência sobre o constitucionalismo, ou seja, as manifestações dos poderes públicos somente podem estar de acordo com o que está consignado na Constituição, pois este é o documento solene de declaração dos direitos e deve ser preservada, não podendo ser costurada, remendada e alterada a qualquer momento. Até lá, conduzir-nos-ão os humores do Presidente e do estamento burocrático superior. Os queixumes de governadores e as dores dos prefeitos. Quem reclamar mais ou tiver maior poder de movimentação política, poderá alterar a ordem constitucional a seu sabor. É lamentável, mas verdadeiro; pungente, mas real.*" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 174-175) No mesmo sentido JOSÉ MAURÍCIO CONTI explica que o *"indesejável desequilíbrio em nossa Federação"* permite que a União imponha sua vontade aos estados e estes, por sua vez, aos municípios, tornando-os dependentes de transferências voluntárias, *"que nem sempre são concedidas por critérios exclusivamente técnicos e cuja liberação de recursos é muito utilizada como instrumento de barganha política."* (CONTI, José Maurício. **Transferências Voluntárias Geral Desequilíbrio Federativo**, Levando o direito financeiro a sério. São Paulo: Blucher, 2016. p. 15).

estabelecimentos do mesmo contribuinte. Enquanto for mantido o princípio misto atualmente adotado, muitas unidades federativas produtoras serão prejudicadas com o livre deslocamento de mercadorias pelo território nacional, em transferências para centros de armazenagem e posterior distribuição.

No que tange à sistemática da substituição tributária, a despeito de ter se revelado, no passado, uma técnica eficaz de arrecadação, atualmente representa um mecanismo cuja manutenção é custosa para o próprio Fisco, além de desnecessário em termos de acompanhamento e controle das ações dos contribuintes, haja vista as inovações tecnológicas desenvolvidos em torno do atendimento das obrigações acessórias.

Em relação à oneração daquelas bases de maior retorno arrecadatório, mostrar-se-ia pertinente a modificação do texto constitucional, de forma a viabilizar, para algumas materialidades, como as denominadas *"blue chips"*, que se constituam exceção ao princípio da seletividade, permitindo a adoção de alíquotas majoradas sem qualquer vinculação com a essencialidade das mercadorias.

Por fim, a temática que conta com a maior atualidade e, por que não, nebulosidade, dada a incerteza que ronda a criatividade do ser humano no desenvolvimento de novos produtos no ambiente tecnológico, consiste na oneração dos bens digitais, principalmente em termos de ICMS, cuja base é historicamente vinculada a bens tangíveis. A única forma de se proteger as finanças estaduais nessa temática consiste na alteração do texto constitucional com o propósito de readequar a base imponível do ICMS, atualizando-a aos novos tempos.

Por óbvio que não se trata de matéria fácil, diante da inequívoca resistência que encontrará por parte dos Municípios. Contudo, deverá entrar em cena o fato de que, dadas as competências de cada ente, na forma atribuída pela Constituição Federal, aos Estados é necessário atribuir maior arrecadação. Não há como se alterar esse pêndulo em benefício das municipalidades, sob pena de grave afronta à repartição federativa de competências e receitas prescrita pela Constituição Federal. Dessa forma, há que se modificar a materialidade do ICMS ou as competências dos Estados, passando-as, ao menos em parte, aos Municípios (medida de maior dificuldade, dada a necessidade de se alterar toda a estrutura burocrática construída após 1988).

Como se percebe, a estrutura constitucional do ICMS demanda urgente alteração, única forma de se recompor o ideal que fundamentou a sua definição em 1988, qual seja, representar a principal fonte de arrecadação para os Estados. Importante, apenas, que essa

modificação não seja para desidratar ainda mais as finanças estaduais. Afinal, os Estados são peça chave da organização federativa brasileira e o ICMS é o alicerce dessa estrutura, de forma que deve ser resguardado e fortalecido por qualquer proposta legislativa na seara financeira-tributária.

CONCLUSÃO

O Federalismo apresenta difícil conceituação, na medida em que cada nação que o adota detém peculiaridades que as diferenciam das demais, tornando cada Federação única e afastando qualquer pretensão de comparar suas características. Trata-se de um conceito fluído, moldável de acordo com aspectos históricos, políticos, sociais e culturais.

De toda forma, é possível identificar elementos nucleares do Federalismo, sendo eles a união de entidades com autonomia e a descentralização do poder político. São características que se entrelaçam, uma no sentido de viabilizar a outra. Ao mesmo tempo em que a engrenagem federativa une entes autônomos, também assegura a descentralização da gestão pública (competências administrativa e política), preservando a própria Democracia e assegurando eficiência na alocação do gasto público.

Para que seja possível efetivar a independência dos entes federados dentro do contexto de descentralização da gestão pública, prestigiando a autonomia de cada qual, é preciso que a eles seja garantida, sobretudo, a suficiência de recursos (autonomia financeira), única forma na qual poderão exercer livremente – sem ingerência de outros entes, especialmente o central – as suas competências administrativas e políticas.

O Brasil encampou o ideal federativo pela primeira vez na Constituição de 1891, iluminado pela história de sucesso dos Estados Unidos e motivado pela necessidade de atender aos interesses locais, evitando a desagregação do território nacional no período pós independência e monarquia.

O caminho percorrido pelo federalismo no Brasil, ainda que pautado pelos ideais americanos, apresenta peculiaridades que o moldam até os dias atuais.

Nos Estados Unidos a Federação nasceu a partir da vontade dos Estados, que consentiram com a criação do ente central, de forma que o arranjo entabulado há mais de duzentos e trinta anos permanece mantido. Diferentemente, no Brasil, a Federação foi concebida com a diluição do poder da União, por imposição dos Estados, sobretudo dos economicamente mais relevantes, não se tratando, portanto, de um acordo de vontades.

Esse cenário rege as relações federativas brasileiras ao longo do tempo, com a incessante busca da retomada do pleno poder pelo ente central. Identifica-se que a história republicana brasileira é marcada por um pêndulo federativo, fazendo com que fossem editados sucessivos textos constitucionais, ora com aspecto descentralizador (Constituições de 1891, 1934 e 1946), ora com viés centralizador (Constituições de 1937 e 1967).

Sendo concebida em período no qual o poder estava todo concentrado na União, a Constituição de 1988 apresentou como norte exatamente a correção dessa anomalia presente na Federação brasileira. Diante desse cenário é que foi editada com o claro objetivo de corrigir as falhas que levaram à ruptura do regime de organização política incorporado cem anos antes.

O principal remédio utilizado consistiu em fortalecer os entes periféricos, sobretudo os Estados, atribuindo a eles um maior leque de competências políticas e administrativas. Seguindo essa diretriz federalista, o texto constitucional vigente pretendeu assegurar efetiva autonomia financeira aos Estados, outorgando competências tributárias próprias e prevendo o compartilhamento das receitas da União. Esse foi o quadro posto em 1988 como alicerce do Federalismo, na esperança de que nos anos vindouros fosse possível consolidar o papel de relevância dos Estados na condução do País, em relação de paridade com o ente central, sem ingerências indevidas ou relação de dependência, subordinação.

A Constituição Federal de 1988, portanto, encampou as características básicas do Federalismo – união de entes autônomos, com descentralização do poder –, além de, sob a perspectiva da fluidez que rege o tema, o adaptou ao contexto vivenciado à época com a atribuição de contundente prestígio aos Estados. Essa foi a forma encontrada para preservar o próprio Federalismo, que convive no ambiente nacional com o risco decorrente da forte tendência centralizadora da União.

Contudo, analisando a saúde financeira dos Estados sob a tutela da ordem constitucional vigente é possível perceber que o ideal federativo não se materializou.

Essa premissa é confirmada a partir do exame do paradigma do equilíbrio orçamentário, que norteia o Direito Financeiro na atualidade, impondo ao gestor público a necessidade de manter uma equivalência entre o quanto arrecada (receitas) e o montante que gasta (despesas). Ainda que possam existir períodos pontuais que excepcionem essa regra, a longo prazo deve ser preservado o equilíbrio, de forma a se alcançar a sustentabilidade.

A situação ganha contornos ainda mais relevantes em um cenário federativo cooperativo, no qual a condução das finanças públicas deve ser compartilhada. Se um ou mais entes apresentarem deterioração da sua saúde fiscal, por evidente que a contaminação será generalizada, fazendo com que os custos inerentes à recuperação financeira daquele ente (ou daqueles entes) com problemas fiscais sejam absorvidos por todos.

A Constituição Federal de 1988 e a legislação infraconstitucional, com destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal, encamparam plenamente a questão do equilíbrio orçamentário, veiculando prescrições voltadas à saúde financeira não apenas da União, como também dos entes periféricos, como os Estados.

No caso, contudo, conforme comprovam os indicadores levantados pela Secretaria do Tesouro Nacional, os Estados não conseguem equilibrar as suas finanças, desatendendo regras basilares estabelecidas nesse sentido pelo ordenamento jurídico. Verifica-se que o limite de endividamento dos entes subnacionais e os gastos com pessoal são preocupantes.

As constantes necessidades de renegociação das dívidas dos entes subnacionais, de igual modo, confirmam a existência de um federalismo brasileiro em grave cenário de crise, com os Estados cada vez mais dependentes de auxílio financeiro por parte da União. Não obstante, percebe-se que as medidas adotadas pela União não têm produzido o efeito almejado, não apresentando força suficiente para enfrentar adequadamente o problema. São apenas e tão somente paliativas, atuam nos sintomas, sem afastar as causas. O próprio histórico de endividamento dos entes subnacionais revela que não se trata de problema passageiro, e sim duradouro, que apenas se agrava ao longo do tempo, mesmo diante do prestígio constitucional conferido ao equilíbrio financeiro.

Evidencia-se, portanto, que os Estados brasileiros estão vivenciando grave crise fiscal, com despesas crescentes e arrecadação insuficiente.

Além do desatendimento ao próprio paradigma do equilíbrio financeiro, o quadro delineado, com entes subnacionais sem autonomia financeira, desatende, sobretudo, as bases nas quais o federalismo foi assentado na Constituição Federal de 1988.

Diversas são as questões a serem enfrentadas como forma de equacionar esse problema, seja do lado das despesas, seja das receitas, seja, inclusive, no que tange à gestão da coisa pública. No presente trabalho o ponto específico enfrentado encontra-se no campo das receitas, especificamente do deterioramento da principal fonte de recursos outorgada aos Estados pela Constituição Federal de 1988, o ICMS.

Com o intuito de preservar a autonomia financeira dos Estados, a Constituição Federal de 1988, editada sob o forte viés descentralizador do poder político, delineou um rígido esquema garantidor de recursos financeiros aos entes estaduais. O ICMS, nesse contexto, representou a mais importante fonte de arrecadação para os Estados. Esse foi o quadro posto naquele momento histórico.

Percebe-se que a evolução do ICMS não confirmou a expectativa alimentada no texto constitucional vigente, no sentido de que deveria representar uma fonte de recursos aos Estados à altura do extenso rol de suas competências. A situação de desequilíbrio fiscal dos Estados configura a mais clara consequência da desidratação do ICMS. As diversas modificações introduzidas no âmbito legal e jurisprudencial, assim como no próprio plano constitucional, alteraram o potencial arrecadatório do ICMS no período pós Constituição Federal de 1988.

A primeira delas consistiu na "Guerra Fiscal" entabulada pelos Estados. Como forma de buscar maior desenvolvimento econômico, os entes subnacionais iniciaram uma disputa predatória para as suas finanças, com a concessão desordenada de incentivos fiscais no âmbito do ICMS. O STF não evitou esse embate, ao demorar para atribuir eficácia à Lei Complementar n.º 24/75, notadamente em relação às sanções previstas para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS sem aprovação do CONFAZ. A Lei Complementar n.º 160/17, por sua vez, a pretexto de equacionar o assunto, acabou postergando-o no tempo ao viabilizar a manutenção e a ampliação dos benefícios fiscais irregulares.

Como espécie do gênero "Guerra Fiscal" é possível identificar a "Guerra dos Portos", com a adoção de sistemática similar – concessão de incentivos fiscais do ICMS para atrair pretenso desenvolvimento econômico –, em detrimento da arrecadação tributária. Ao menos o cenário de incerteza jurídica utilizado para que esse tema prosperasse foi equacionado pelo STF, de forma que se espera – ainda é cedo para confirmar –, que tenha sido resolvido.

Na sequência, entram em cena as modificações introduzidas pela Lei Complementar n.º 87/96, importantes em termos de aplicação do ICMS, sobretudo para os contribuintes, mas que não foram favoráveis para as finanças estaduais. Sob o pretexto de equacionar a "guerra fiscal" e fomentar o desenvolvimento da economia nacional, a União conseguiu apoio para desonerar amplamente as exportações e para ampliar as possibilidades de creditamento na sistemática da não-cumulatividade.

Ocorre que a solução dada à "guerra fiscal" foi suprimida do texto legislativo, a compensação financeira prometida pela União não atendeu as expectativas dos Estados e o tema dos créditos gerou a necessidade de aplicação de recursos públicos dos entes

subnacionais em inúmeros litígios instaurados em torno do tema. Novamente, observa-se a afetação do potencial de arrecadação do ICMS.

Retornando ao texto constitucional de 1988, identificam-se duas questões pertinentes ao local de incidência do ICMS que afetam os erários estaduais, uma recentemente resolvida e a outra ainda não.

A despeito da adoção de um conceito híbrido do princípio de origem e destino, as operações com consumidores finais foram outorgadas à competência tributária apenas dos Estados de origem (produtores). Inicialmente, não foram registrados problemas. Contudo, com o advento do comércio eletrônico, as distâncias foram virtualmente reduzidas ou até mesmo anuladas, impulsionando a aquisição de mercadorias dos grandes centros produtores, em regra localizados nas regiões sul e sudeste, por contribuintes finais situados nas demais regiões do Brasil. A adequada distribuição da receita do ICMS nessas operações foi possível após forte insurgência dos Estados consumidores, sendo completada apenas em 2019.

Diferentemente, as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dado o arquétipo constitucional delineado para o ICMS, não se submetem à incidência tributária nos Estados produtores, ocasionando a estes um prejuízo em termos de arrecadação. Há necessidade de movimento semelhante ao adotado na questão do *e-commerce*, fazendo com que a repartição da receita do ICMS seja realizada de forma compartilhada entre os diversos entes da federação.

Importante questão afeta à arrecadação do ICMS é vinculada à substituição tributária “para frente”. Como se trata de sistemática na qual a base de cálculo do ICMS é presumida e que, até pouco tempo atrás, não havia a necessidade de devolução das quantias cobradas na hipótese das operações reais serem realizadas com valores menores, os Estados conseguiram aumentar substancialmente a receita decorrente do ICMS. Esse impulso, no entanto, foi irreal. Atualmente, os Estados têm a obrigação de observar os valores efetivamente praticados. A tendência, portanto, é de queda da arrecadação do ICMS para os Estados, a menos que alteração legislativa, de natureza complementar, especialmente para os setores com alto grau de pulverização, possa autorizar a aplicação da sistemática sem a necessidade de devolução.

Outra importante alteração no arquétipo normativo do ICMS, no caso introduzida pela Constituição Federal, foi a sua vinculação ao princípio da essencialidade. O gravame estadual deixou a neutralidade que pautava a sua incidência à época do ICM, com a

finalidade meramente arrecadatória, para se tornar um imposto seletivo, com característica extrafiscal.

Esse cenário fez surgir discussão que apresenta relevância para as finanças estaduais: em quais termos deve ser aplicado concretamente o princípio da essencialidade ?

Essa questão, submetida à apreciação do STF, impactará diretamente os entes federados, que encontram importante fonte de renda a partir da tributação, com alíquotas elevadas, das operações com energia elétrica e da prestação de serviços de comunicação. Na hipótese de se confirmar o resultado desfavorável no âmbito do STF, as finanças estaduais sofrerão grave impacto. O tema merece, desde já, o estudo apropriado para que se possa permitir exceções ao princípio da essencialidade, com a manutenção da característica unicamente fiscal em algumas hipóteses de incidência do ICMS.

Por fim, mas não menos importante, apresenta-se a evolução da tecnologia aplicada ao mercado do consumo. Os bens tangíveis, base da economia vigente até a década de noventa, está cedendo espaço para os bens intangíveis, nos quais o valor agregado está concentrado sobretudo em formas diversas de serviços. Acrescenta-se, ainda, o fato de que a opção legislativa manifestada pelo Congresso Nacional foi no sentido de outorgar essa nova economia à competência tributária dos Municípios, por meio do ISS. Recente posição do STF ratifica o prestígio dado ISS ao confirmar que a comercialização de *softwares* não se sujeita ao gravame estadual.

O ICMS, diante desse relevante cenário econômico, perde espaço. A sua principal base de incidência está sendo, rapidamente, considerando o atual estágio de inovação tecnológica, desidratada.

A consequência é a diminuição da importância dos Estados no cenário nacional. Ao perderem a autonomia financeira, os entes subnacionais deixam de atuar como atores, tornando-se meros coadjuvantes em uma orquestra que passa a ser regida cada vez mais pelo ente central. Esse cenário evolutivo afeta, portanto, o ideal federativo arquitetado com linhas indeléveis pela Constituição Federal de 1988.

A proposição ora definida deve iluminar qualquer projeto de reforma do ICMS, de modo a evitar que modificações legislativas dessa natureza sejam pautadas apenas pelo viés dos contribuintes. Por óbvio que atribuir simplicidade ao sistema tributário, no que se inclui o ICMS, é medida mais do que salutar para o crescimento do Brasil, ainda mais no

período pós pandemia ocasionada pelo coronavírus denominado COVID-19, com efeitos catastróficos para a economia.

É inegável que o ICMS demanda uma reformulação para que represente, para os contribuintes e a economia, um tributo menos complicado. Contudo, não se pode esquecer que o ICMS é a principal fonte de recursos dos Estados, representando um dos pilares nos quais o edifício federativo foi pavimento na Constituição de 1988. Portanto, qualquer ideia de reforma do ICMS deverá ser iluminada pela necessidade de suficiência financeira dos Estados.

Caberá ao Congresso Nacional a responsabilidade por aliar o ideal da simplicidade do ICMS com a sua função constitucional de representar uma importante fonte de arrecadação para os Estados, preservando o ambiente de negócios e a Federação. Qualquer escolha que impulsione ainda mais a diminuição da importância financeira do ICMS não se ajustará aos ditames da Constituição Federal de 1988.

Em conclusão, portanto, verifica-se que, passados mais de trinta anos do atual regime constitucional, a pretendida suficiência de recursos financeiros aos Estados não prosperou, desidratando seriamente o pacto federativo, em ofensa direta à Constituição Federal de 1988. Cabe, como forma de recompor o ideal federativo, assegurar suficiência financeira aos Estados, em especial, com uma reforma do ICMS que possa fazê-lo alimentar, efetivamente, atendendo à inspiração constituinte, o apetite financeiro dos Estados.

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5 ed., ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo: set./dez. 2018. v. 14. n. 3.

_____-_____. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Texto para discussão 327. 2014.

ANGELIS, Ângelo de. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), 2012.

ARABI, Abhner Youssef Mota. **Federalismo brasileiro**: perspectivas descentralizadoras. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

ARELLANO, Luis Felipe Vidal Arellano. **O problema da representação das futuras gerações no endividamento público**: repercussões para o princípio jurídico de equilíbrio intergeracional. Dívida Pública. Série Direito Financeiro, coordenada por CONTI, José Maurício. São Paulo: Blucher, 2018.

ASSONI FILHO, Sérgio. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo Fiscal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

ATALIBA. Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____-_____. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, 57, 1991. São Paulo: RT, p. 90-104.

_____-_____; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, v.25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

_____-_____; BARRETO, Aires. Substituição e Responsabilidade Tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 49, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. –73-96.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

AVI-YONAH, Reuven. A Tributação Internacional do Comércio Eletrônico. **Revista Internacional de Direito Tributário**, n. 6, 2008. p. 417-476.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./-mar. 2018. Disponível em: < http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157 >. Acesso em 09.10.2020.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O debate a respeito da DRU: a fraude à Constituição e o desequilíbrio federativo. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo.** São Paulo: Noeses, 2019. p. 723-756.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____-_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____-_____. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BERCOVICI, Gilberto. Percalços na formação do federalismo no Brasil. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, Bauru, n. 32, p. 39-58, ago. / nov. 2001.

_____-_____; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. **Boletim de Ciências Econômicas**. Coimbra, 2006.

BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. A questão do endividamento público dez anos após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal Avanços e Limitações. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 194, p. 159-172, abr./jun. 2012.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____-_____. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 343-350.

BURGESS, Michael. **Federalism and federation: the quest for meaning**. Comparative Federalism: Theory and practice. London: Routledge, 2006.

CAMPOS, Luciana Ribeiro. **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade**: do planejamento à execução orçamentária. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____-_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, José Augusto Moreira. Federalismo e descentralização: características do federalismo brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de Carvalho; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. **A Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais**. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: < https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf >. Acesso em: 21 maio 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

CASTILHO, Fábio Roberto Corrêa. **Federalismo Fiscal e Repartição do ICMS**: o critério do valor adicionado. 200 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CATARINO, João Ricardo. **Princípios de Finanças Públicas**. Coimbra: Almedina, 2011.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS após a Emenda Constitucional n.º 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2017.

_____-_____. A Inconstitucionalidade da Exigência de Tributo sobre Fato Gerador Futuro – Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política** 15/60.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____-_____. O Direito Tributário do Brasil – Federalismo e Constituição In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 125-138.

CONTI, José Maurício. **Direito Financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1998.

_____-_____. SCAFF; Fernando F.; BRAGA, Carlos A. F. (Orgs.). **Federalismo fiscal** – questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

_____-_____. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

_____-_____. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

_____-_____. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 2.ª ed. São Paulo: Blucher, 2018.

_____-_____. LOCHAGIN, Gabriel. Federalismo fiscal brasileiro e o novo FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal). In: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em evolução, estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 53-70.

CORRÊA, Vanessa Benelli. **ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular**. Circulação econômica e não cumulatividade. Curitiba: Juruá, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DALMONECH, Luiz Fernando; TEIXEIRA, Arilton; SANT'ANNA, José Mário Bispo. O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, jul./ago. 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; et. al. (Coords.). **Temas de Direito Tributário**: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151.

_____-_____. MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires

Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 532-560.

_____-_____. Lei de Responsabilidade Fiscal Normas Gerais de Direito Financeiro. In: **Tratado de Direito Financeiro**. Volume 2. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar; NASCIMENTO, Carlos Valder. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____-_____. Federalismo, Estado Democrático de Direito e Imposto sobre o Consumo. **Revista de Direito Tributário** 75, 1998, p. 197-218. São Paulo: Malheiros.

DIAZ CAYEROS, Alberto. **Federalism, Fiscal Autorithy and Centralization in Latin America**. Cambridge: Cambridge Press, 2006.

DÓRIA, A. R. Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Busatsky Editor, 1972.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributária da Constituição de 1988. Constituição de 1988**: O Brasil 20 Anos Depois - Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças (v. IV). Senado Federal. 2008. Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view >. Acesso em: 09 out. 2020.

ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). **The Future of Federalism**: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p. 15-45.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. Reflexos do Endividamento nas relações federativas brasileiras. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O ICMS e o princípio da não-cumulatividade. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS**: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência. São Paulo: IPAM, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito**

Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Dívida Pública.** Série Direito Financeiro. Coordenada por CONTI, José Maurício. São Paulo: Blucher, 2018.

FILHO, José Celso de Mello. **Constituição Federal anotada** (Emenda Constitucional 1, de 17.10.1969). 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 1, p. 17-42, jan. 2005. ISSN 1982-3134. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559>. Acesso em: 26 jun. 2020.

FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de Direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GALDINO, Guilherme. Streaming ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 27. n. 140. 2019. p. 83-104.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16. ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. O Ajuste Fiscal de 1999 e seus Desdobramentos. In. GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**: teoria e prática no brasil. 4.ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIFFONI, Francisco de Paula C. Análise do Novo Sistema Constitucional Tributário. In: PISCITELLI, Roberto Bocaccio (Org.). **O sistema tributário na nova constituição**: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1988.

_____-_____. **Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil**. São Paulo: Campus, 2016.

GODOI, Marciano Seabra. Recent Developments in Brazil Regarding the Indirect Taxation of Services in the Digital Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, p. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015.

GREGÓRIO, Leonardo de; JÚNIOR, Roberto Biava. A Regulamentação da Resolução do Senado Federal 13/12 pelo CONFAZ (Convênio ICMS 38/2013): o Combate aos Benefícios Fiscais Inconstitucionais da "Guerra dos Portos" e a Simplificação das Obrigações Acessórias em Atendimento aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, p. 122-145, ago. 2014.

HORTA, Raul Machado. Organização Constitucional do Federalismo. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, v. 30, n. 28/29, p. 9-32 de 1985/1986.

_____-_____. **Constituições Federais e o Pacto Federativo.** Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, n. 17, p. 165-182. Disponível em: < http://www.ablj.org.br/revistas/revista17/revista17%20%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Constitui%C3%A7%C3%B5es%20Federais%20e%20pacto%20federativo.pdf>. Acesso em 21.11.2020.

HORVATH, Estevão. **O Orçamento no Século XXI: Tendências e Expectativas**. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2014.

_____-_____. A Constituição e a Lei Complementar 101/2000 ("Lei de Responsabilidade Fiscal"). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir O. (Coord.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 147-162.

_____-_____. Direito Financeiro versus Direito Tributário. Uma dicotomia desnecessária e contraproducente. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício: SCAFF, Fernando Facury. (Orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2014, v. 1, p. 155-177.

_____-_____. O equilíbrio orçamentário e o orçamento deficitário. In: COÊLHO, Marcos Vinicius Furtado; ALLEMAND, Luiz Claudio; ABRAHAM, Marcus (Orgs.). **Responsabilidade Fiscal**. Análise da Lei Complementar 101/2000. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016, v. 1, p. 239-258.

_____-_____. Classificação dos Tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Orgs.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____-_____. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados – RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo.** São Paulo: Noeses, 2019. p. 575-594.

_____-_____. ICMS, ISS e não-confisco. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. (Orgs.) **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência.** São Paulo: IPAM, 2019.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUEGLIN, Thomas O.; FENNA, Alan. **Fiscal Federalism. Comparative Federalism**: A Systematic Inquiry. Toronto: University of Toronto Press, 2015. p. 166-204.

KFOURI JR, Anis. A nova regra da Emenda Constitucional 87/15 e o ICMS nas operações interestaduais: breves reflexões e questionamentos. **Tributação brasileira em evolução:** estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2.ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LIMA, Gerlene Eugenia Melo de. **Incentivos fiscais do ICMS e as importações dos estados brasileiros:** impactos da resolução do senado federal nº 13/2012 sobre a guerra fiscal dos portos. 2017. 66f. - Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Economia Profissional, Fortaleza (CE), 2017.

LOCHAGIN, Gabriel; DOMINGUES, Juliana Oliveira. O sistema de integração das normas constitucionais de limitação ao endividamento público**. Revista Justiça Do Direito**, 31(3), 559-584.

LOPREATO, Francisco Luiz C. **O endividamento dos governos estaduais nos anos 90**. Texto para discussão. IE/Unicamp n. 94, mar/2000.

_____-_____. **Taxação no comércio eletrônico**. Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 108, abr. 2002.

_____-_____. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unesp, IE – Unicamp, 2002.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil**: estudos, ideias e

propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos. Brasília: Ipea, 2017.

MACEDO, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo de. Guerra fiscal dos portos e desenvolvimento regional no brasil. **REDES – Revista de Desenvolvimento Regional**, Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 1, p. –185-212, jan./abril 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

_____-_____. **A não cumulatividade do ICMS e o conceito de insumo.** Juris Plenum, v. 14, n. 80, p. 123-132, 2018.

_____-_____. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 15º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

MARTINS, Ives Gandra Martins. O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n.º 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112. 2005.

_____-_____. A Lei Complementar n. 87/96. In: BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego (Coords.). **Comentários à lei complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP. 2008. p. 481.

MEIRA, Silvio. Federalismo e centralização. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 81-94, jul. 1979. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/59899/58219>. Acesso em: 11 set. 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____-_____. Lei Complementar n. 87/96 – ICMS – Incidências. In: BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego (Coords.). **Comentários à lei complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP. 2008.

MENDES, Marcos J. **Sistema orçamentário brasileiro:** planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Texto para discussão 39. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008.

_____-_____. O Senado Federal e o controle do endividamento de estados e municípios. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 47, n. 187, p. 173-180. jul./set. 2010.

MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil**: some facts of the nineties. Texto para discussão n.º 854, IPEA, 2001.

_____-_____. Federalismo e Endividamento Subnacional: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. **Revista de Economia Política**, São Paulo, n.º 3, v.27, jul../set. 2007.

_____-_____. **Federalismo e Dívida Estadual**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n. 866, mar. 2002.

_____-_____. **Evolução recente da dívida estadual**. Texto para discussão 2185. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília – Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias. In: MOREIRA, André Mendes; DERZI, Misabel; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (Orgs.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 151-170.

_____-_____. **O núcleo constitucional da não-cumulatividade à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. A não-cumulatividade dos tributos. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 271-280.

_____-_____. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. Tributação e Política Fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. CARVALHO, Paulo de Barros. (Orgs.) **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito.** São Paulo: Noeses, 2005.

NETO, Celso de Barros Correia. Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. (Orgs.) **Federalismo Fiscal**: Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

_____-_____. **O avesso do tributo** – incentivo e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2.ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____-_____. RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019.

NETO, João Francisco. **Responsabilidade fiscal e gasto público no contexto federativo**. 272 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

NÓBREGA, Marcos. Federalismo seletivo e equalização fiscal. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal, aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 173-200.

NOGUEIRA, Jozélia. Dívida pública e federalismo**.** In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

OECD. Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. 2001.

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 - 2015 Final Report, **OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2015.

OLBERT, M.; SPENGEL, C. International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? **World Tax Journal**, v. 09, n. 01, 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____-_____. HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____-_____. HORVATH, Estevão. SCAFF, Fernando Facury. CONTI, José Maurício Conti. **Lições de Direito Financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PAIM, Antonio. Redirecionar o debate sobre o federalismo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir**: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF).

PIETRO, Juliano Di. A repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício (Org.) **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

PISCITELLI, Tathiane; CANEN, Doris. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018.

_____-_____. Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3 (2017), n. 1. 9.

POZVEK, Marusa. VAT in Digital Electronic Commerce. InterEULawEast: **Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations**, v. 4, n. 1, p. 37-54, 2017.

PwC. A substituição tributária do ICMS no Brasil. Março de 2011. Disponível em: < https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf >. Acesso em: 10 jul. 2020.

REZENDE, Fernando Antonio. **ICMS**: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012.

_____-_____. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____-_____. AFONSO, José Roberto R. **O (des)controle do endividamento de Estados e Municípios** – Análise crítica das normas vigentes e propostas de reforma. IPEA. Textos para Discussão Interna n.º 132. 1988.

_____-_____. AFONSO, José Roberto R. **A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição**. Texto para discussão interna 121. Brasília: IPEA, 1987.

ROCHA, Sergio Andre; JESUS, Mariana Cavalcanti de. A Incidência do ICMS sobre o Comércio Eletrônico de *Software*. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio ; ROCHA, Sergio André. **Tributação da economia digital.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 28-31.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.) **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 112, n. janeiro, p. 16-31, 2005.

_____-_____. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 39-56, 2012.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. Brazil and the Varsano “Little Boat Model”. In: **Value Added Tax**: A Comparative Approach. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. p. 381-390.

SCHICK, Allen. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. **OECD Journal on Budgetting**, 5, n. 1, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et al. (Coords.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto R.. Finanças públicas municipais: Trajetória & mitos**. Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 10, p. 44-50, out. 1991. ISSN 0010-5945. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/55150/53822>. Acesso em: 09 out. 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. As renegociações da dívida entre União e Estados e a crise do federalismo fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 477-510.

SHIN, Geiguen. **The Lesson from the Modern American Federalism**: A Challenge to Effective Public Policy Performance. Perspectives on Federalism, v. 10, issue 2. Torino: Centro Studi sul Federalismo, 2018.

SOUZA, Celina. **Intermediação de Interesses Regionais no Brasil**: O Impacto do Federalismo e da Descentralização. Dados, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52581998000300003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 20 set. 2019.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Sujeição Passiva Tributária**. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____-_____. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**: RFDFE, Belo Horizonte, Fórum, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014.

TORRES, João Camilo de Oliveira. **A Formação do federalismo no Brasil**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Série Pesquisa Tributárias**, n.10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 139-170.

_____-_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Volume IV : Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____-_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume V: O Orçamento na Constituição. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VALLE, Gabriel Arbex; CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. A (in)efetividade da compensação financeira entre os regimes geral e próprios de previdência social no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coords.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

VARSANO, Ricardo. **Fazendo e desfazendo a Lei Kandir.** Banco Interamericano para Desenvolvimento. Texto para debate 304. 2013.

_____-_____. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Documento para discussão. IDB-DP-335. 2014.

_____-_____. FERREIRA, Sérgio G; AFONSO, José Roberto. **Fiscal Competition: a birds-eye view**. Texto para discussão n. 887. Rio de Janeiro: IPEA, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso Amazon. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 26, p. 231-245, 2011. p. 233.

ZOTELLI, Valéria. **Do direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS**: subespécies, conceitos e questões controvertidas. 243 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

_____-_____. **O sujeito ativo do ICMS importação**: interpretação do art. 11, I, "d", da lei complementar 87/96 de acordo com a constituição federal. 2008. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____-_____. ICMS nas Importações: Local de Recolhimento. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. (Coord.). **ICMS Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.